جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

إجراءات المراجعة الخارجية في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة في سورية

(دراسة ميدانية)

قدمت هذه الدراسة لنيل درجة الماجستير في تدقيق الحسابات

إشراف الأستاذ الدكتور
حسين القاضي

إعداد الطالبة
رشا بشير الجرد

1431هـ

2010 م

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

لجنة الحكم مؤلفة من السادة الأساتذة

الاسم والمرتبة العلمية	التوقيع
الدكتور حسين القاضي..........................عضواً مشرفاً **الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد جامعة دمشق**	....
الدكتور حسين دحدوح..............................عضواً **الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد جامعة دمشق**	....
الدكتور علي يوسف..................................عضواً **المدرس في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد جامعة دمشق**	....

بسم الله الرحمن الرحيم

۞ وَعِندَهُۥ مَفَاتِحُ ٱلۡغَيۡبِ لَا يَعۡلَمُهَآ إِلَّا هُوَۚ وَيَعۡلَمُ مَا فِى ٱلۡبَرِّ وَٱلۡبَحۡرِۚ وَمَا
تَسۡقُطُ مِن وَرَقَةٍ إِلَّا يَعۡلَمُهَا وَلَا حَبَّةٖ فِى ظُلُمَٰتِ ٱلۡأَرۡضِ وَلَا رَطۡبٖ وَلَا
يَابِسٍ إِلَّا فِى كِتَٰبٖ مُّبِينٖ ﴿٥٩﴾

صدق الله العظيم

سورة الأنعام

الآية 59

الإهداء

إلى المعلم الأول والرسول الأعظم محمد صلى الله عليه وعلى آله وصحبه وسلم

إلى التي طالما أعطتني بلا مقابل إلى من صبرت علي ووقفت بجانبي دوماً (أمي)

إلى من أفنى عمره من أجلنا إلى من لا يحمل سوى البسمة على فمه رغم تقصيري بحقه (أبي)

إلى اليد الحنونة والبسمة الشافية والقلب الدافئ إلى أخواتي (أمل وميرفت ولبنان)

إلى الداعم والمؤيد دائماً إلى من كان الدافع لكل ما حصلته (أخي)

إلى زهور العائلة وفرحتها (أولاد أخواتي)

إلى كل من تعب علي وسقاني من نبع الدين إلى من أرجو صحبتهم في الدنيا والآخرة (علماء الإسلام)

إلى من يشاركني أيام العمر ويمدني بالعون إلى شقيقات روحي (صديقاتي)

أهدي هذا الجهد المتواضع....

الباحثة

شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على سيدنا محمد الصادق الوعد الأمين، وعلى آله وأصحابه أجمعين ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين. وأحمده تعالى جلَّ في علاه على نعمته وتوفيقه في إنجاز هذه الدراسة. اللهم علِّمنا ما ينفعنا وانفعنا بما علَّمتنا وزدنا علماً وعملاً. وبعد ....

يطيب لي أن أتقدم بجزيل شكري وعظيم امتناني للأستاذ الدكتور حسين القاضي لتفضله بتحمل عناء الإشراف على هذه الدراسة، والذي كان لملاحظاته القيمة وتوجيهاته ومساندته الكبيرة أبلغ الأثر في إتمامها فجزاه الله كل خير.

وبمزيد من التقدير أتقدم بشكري للأستاذ الدكتور حسين دحدوح والدكتور علي يوسف أعضاء لجنة الحكم على تكرمهم بقراءة وتقييم ومناقشة هذه الدراسة و إثرائها بآرائهم.

ويقتضي واجب العرفان بالجميل أن أتقدم بالشكر والتقدير إلى كل من أسدى إلي نصحاً، أو قدم لي عوناً في سبيل تقديم هذا الجهد المتواضع، إلى كل من لم يبخل عن إرشادي وتوجيهي، إلى كل من بذل ما في وسعه لمد يد العون لي، فجزاهم الله عني خير الجزاء.

الباحثة

المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

قائمة المختصرات

الصفحة التي ورد فيها	معناه	المختصر
1	International Accounting Standards Board	IASB
3	International Financial Reporting Standards	IFRS
5	United States General Accepted Accounting Principles	US GAAP
5	International Auditing and Assurance Standards Board	IAASB
6	General Accepted Auditing Principles	GAAS
6	Fair Value Measurements and Disclosures	FVM&D
18	Financial Accounting Standards Board	FASB
18	Statement of Financial Accounting Standards "Fair Value Measurements", USA	SFAS157
18	International Accounting Standards	IASs
27	Statement of Standard Accounting Practice 7 "Accounting for changes in the purchasing power of money", UK	SSAP7
27	Statement of Standard Accounting Practice 16 "Current Cost Accounting Standards Committee", UK	SSAP16
28	International Accounting Standards Committee	IASC
28	Australian Accounting Standards Board	AASB
28	Accounting Standards Board in UK	ASB
28	Joint Working Group: comprised representatives from the IASC, FASB, and 8 others international bodies.	JWG
33	European Union	EU

35	U.S. Securities and Exchange Commission	SEC
49	American Institute of Certified Public Accountants	AICPA
54	Public Company Accounting Oversight Board	PCAOB
68	American Society of Appraisers	ASA
68	Uniform Standards of Professional Appraisal Practice	USPAP

الملخص

إجراءات المراجعة الخارجية في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة في سورية

(دراسة ميدانية)

استهدفت الدراسة بشكل أساسي دراسة إجراءات التدقيق الخارجي المستخدمة عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة، حيث قامت الباحثة وبالإستناد على معياري التدقيق؛ الدولي (540) " تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"، والأمريكي (101) "تدقيق القيمة العادلة"، بالإضافة إلى الأبحاث ذات الصلة، بتقسيم الإجراءات الجوهرية التي يقوم بها المدقق في سبيل تدقيق تقديرات القيمة العادلة إلى ثلاث مجموعات رئيسية: المجموعة الأولى: إجراءات فحص واختبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، والمجموعة الثانية: إجراءات وضع تقدير ذاتي للقيمة العادلة، والمجموعة الثالثة: إجراءات فحص الأحداث اللاحقة، بالإضافة إلى مجموعة من الإجراءات الأخرى التي يمكن استخدامها أيضاً في تدقيق المعلومات المحاسبية التي لا تعتمد على القيمة العادلة في إعدادها.

واتبعت الباحثة المنهج الاستقرائي في دراسة آراء مجموعة من مدققي الحسابات في الشركات المسجلة لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية حول الإجراءات المتبعة في تدقيق تقديرات القيمة العادلة، وذلك من خلال استبانة صممت اعتماداً على الإطار النظري والدراسات السابقة تم توزيعها على عينة الدراسة، كما استخدمت الباحثة مجموعة من الأساليب الإحصائية في تحليلها منها اختبار (t) للعينة البسيطة، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي:

1. يتم استخدام المجموعات الثلاث عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة، بالإضافة إلى أنه يتم استخدام مجموعة الإجراءات الأخرى مع كل مجموعة من الإجراءات الثلاث الأساسية.
2. تستخدم المجموعة الثالثة (إجراءات الأحداث اللاحقة) بمعدل أعلى من المجموعتين الأولى (فحص واختبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة) والثانية (وضع تقدير ذاتي للقيمة العادلة)، يليها استخدام المجموعة الأولى، وأخيراً الأقل تطبيقاً المجموعة الثانية.
3. يتم استخدام الإجراءات الأخرى بمعدل أعلى عند استخدام المجموعة الثانية (وضع تقدير ذاتي للقيمة العادلة)، يليها استخدام الإجراءات الأخرى عند استخدام المجموعة الثالثة (إجراءات الأحداث اللاحقة)، وأخيراً استخدام الإجراءات الأخرى بأقل نسبة عند استخدام المجموعة الأولى (إجراءات فحص واختبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة).

وقد أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها ما يلي:

1. زيادة استخدام مدخلي وضع تقدير ذاتي للقيمة العادلة، ومدخل فحص الأحداث اللاحقة، لأنهما يوفران أدلة تدقيق أكثر موثوقية من مدخل فحص واختبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
2. زيادة استخدام الإجراءات الأخرى مع مدخل فحص واختبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وتخفيض استخدامها مع مدخلي فحص الأحداث اللاحقة، ووضع تقدير ذاتي للقيمة العادلة.

الفصل الأول
الإطار العام للدراسة

الإطار العام للدراسة

مقدمة:

تحرص دول العالم حالياً على تطبيق معايير المحاسبة الدولية، هذه المعايير التي توفر الشفافية وقابلية المقارنة. وتعتبر سورية إحدى تلك الدول التي تسعى لتطبيق تلك المعايير، حيث تم اتخاذ العديد من الخطوات في سبيل تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

وكما بات معروفاً فإن الجهة المصدرة لتلك المعايير (مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB) تتبنى وتدافع بشدة عن محاسبة القيمة العادلة، مفضلة إياها عن محاسبة التكلفة التاريخية.

ولما كان هناك العديد من معايير المحاسبة الدولية التي تطالب بتطبيق محاسبة القيمة العادلة أو تسمح بها، بالتالي من الضروري على مهنة تدقيق الحسابات توجيه مدققي الحسابات نحو الإجراءات المتبعة لتدقيق تقديرات القيمة العادلة، وقد حددت تلك المعايير ثلاثة مداخل أو مجموعات إجرائية جوهرية لتدقيق تقديرات القيمة العادلة يغني أداء إحداها عن الآخر، وهي مدخل فحص واختبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، ومدخل وضع تقدير ذاتي للقيمة العادلة، وأخيراً مدخل إجراءات الأحداث اللاحقة.

كما وضحت تلك المعايير أن المدقق عند قيامه باستخدام أحد تلك المداخل الثلاثة السابقة، بإمكانه أيضاً استخدام إجراءات التدقيق الأخرى التي يعتمد عليها المدقق في تدقيق المعلومات المحاسبية التي لا تعتمد على القيمة العادلة في إعدادها، ومن هذه الإجراءات الفحص الفعلي للأصول أو الالتزامات المسجلة بقيمتها العادلة.

وبما أن مدققي الحسابات في سورية ملزمين أيضاً ومن جهات متعددة بتطبيق معايير التدقيق الدولية كان عليهم تبعاً لذلك تطبيق تلك المعايير، وبالتالي فمن الضروري التعرف على الإجراءات التي يقوم بها المدقق عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة، ومدى اعتماده على المداخل الثلاثة السابقة، وإجراءات التدقيق الأخرى إلى جانب كل مدخل من المداخل السابقة.

مشكلة الدراسة:

تُعِد المصارف وشركات التأمين الخاصة العاملة في سورية بياناتها المالية وفق معايير المحاسبة الدولية بدءاً من عام 2006، وكذلك تطبق الشركات المسجلة في سوق دمشق للأوراق المالية معايير المحاسبة الدولية وذلك بناءً على المرسوم رقم 55 لعام 2006، بالإضافة إلى عدد من الجهات الأخرى التي بدأت بتطبيق معايير المحاسبة الدولية منذ فترة ليست ببعيدة.

وبالتالي فإنه يتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سورية، هذه المعايير التي تبنت القيمة العادلة، وبما أنه تم تطبيق هذه المعايير فإن على مدققي الحسابات تطبيق إجراءات مختلفة عن الإجراءات المتبعة في حالة التكلفة التاريخية التي اعتاد المدقق فيها على نمط معين من الإجراءات، وهناك عدد من المداخل الإجرائية التي حددها معياري التدقيق الدولي (540) والأمريكي (101) والأبحاث ذات الصلة، بالتالي يمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال الأسئلة التالية:

1- هل يعتمد مدقق الحسابات في سورية على إجراءات فحص واختبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة؟

2- هل يعتمد مدقق الحسابات في سورية على إجراءات التقدير الذاتي للقيمة العادلة عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة؟

3- هل يعتمد مدقق الحسابات في سورية على إجراءات فحص الأحداث اللاحقة عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة؟

4- هل يعتمد مدقق الحسابات في سورية بالإضافة إلى المداخل الثلاثة السابقة على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة؟. ويتفرع إلى الأسئلة الفرعية الثلاث التالية:

4-1: هل يعتمد مدقق الحسابات في سورية بالإضافة لإجراءات فحص واختبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة ؟

4-2: هل يعتمد مدقق الحسابات في سورية بالإضافة لإجراءات التقدير الذاتي للقيمة العادلة على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات العادلة ؟

4-3: هل يعتمد مدقق الحسابات في سورية بالإضافة لإجراءات فحص الأحداث اللاحقة على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة؟

الدراسات السابقة:

أولاً: الدراسات العربية

1-دراسة (جمعة وخنفر، 2007)[1] بعنوان:

"المدقق الخارجي وتقديرات القيمة العادلة: دراسة تحليلية استطلاعية في مكاتب التدقيق الأردنية الكبرى"

هدفت هذه الدراسة إلى الإجابة على التساؤلات التالية:

1-ما اتجاهات التطور في استخدام تقديرات القيمة العادلة في إعداد البيانات المالية في ضوء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs؟

2-ما انعكاسات استخدام تقديرات القيمة العادلة في المحاسبة على أداء مهمة التدقيق في ضوء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير التدقيق والتأكيد الدولية ؟

3-ما مستوى تطبيق مدققي الحسابات الأردنيين لمتطلبات تدقيق تقديرات القيمة العادلة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 545؟

تم توزيع الاستبانه على مدققي الحسابات الأردنيين الحاصلين على رخصة مزاولة المهنة العاملين في مكاتب التدقيق الأردنية الكبرى وعددهم (10) مكاتب من المكاتب التي تتولى تدقيق البيانات المالية للقطاعات الاقتصادية الأردنية- ما عدا قطاع الخدمات- والمتداول أسهمها في بورصة الأوراق المالية.

أوضحت نتائج الدراسة الاستطلاعية أن المستوى العام لتطبيق مدققي الحسابات الأردنيين لمتطلبات تدقيق تقديرات القيمة العادلة يبلغ (87%)، وأن أعلى مستوى تطبيق للمتغير المستقل (الإفصاحات حول القيمة العادلة) حيث بلغ (89%)، وتقييم نتائج إجراءات التدقيق وتمثيلات الإدارة والاتصالات مع القائمين على الحوكمة (88%)، واستخدام عمل الخبير (88%)، وتقييم مناسبة قياسات وإفصاحات القيمة العادلة (87%)، وإجراءات التدقيق للاستجابة لمخاطر التحريفات المادية الناتجة عن قياسات وإفصاحات القيمة العادلة للمنشأة (85%)، وتطبيق المتطلبات المتعلقة بفهم عملية المنشأة لتحديد قياسات وإفصاحات وأنشطة الرقابة الملائمة وتقييم المخاطر (82%).

[1] - جمعة، حلمي، وخنفر، مؤيد، " المدقق الخارجي وتقديرات القيمة العادلة: دراسة تحليلية استطلاعية في مكاتب التدقيق الأردنية الكبرى"، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، (م3، ع4، 2007، ص ص 413-437).

2-دراسة (خريسات، 2008)[1] بعنوان:

"دور محاسبة القيمة العادلة في تخطيط عملية التدقيق الخارجي – دراسة ميدانية على البنوك الموجودة بالأردن"

هدفت هذه الدراسة إلى الإجابة على التساؤلات التالية:

1- ما اتجاهات التطور في استخدام تقديرات القيمة العادلة في إعداد البيانات المالية في ضوء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs ؟

2- ما انعكاسات تطبيق محاسبة تقديرات القيمة العادلة على أداء مهمة التدقيق في ضوء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير التدقيق والتأكيد الدولية؟

3- ما مستوى تطبيق المدققين الأردنيين لمتطلبات تدقيق تقديرات القيمة العادلة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 545 ؟

تم توزيع استبانه على عينة مكونة من المدققين الحاليين في شركات تدقيق حسابات البنوك الموجودة بالأردن، والمدققين المحتملين الحاصلين على رخصة مزاولة مهنة التدقيق في الأردن، والذين من المحتمل أن يقوموا بتدقيق حسابات هذه البنوك في السنوات القادمة، بناءً على قرار من البنك المركزي الأردني وعددهم (211) مدققاً، كما شملت الدراسة المديرين الماليين في البنوك الموجودة بالأردن وعددهم (23) مديراً مالياً، وقد تم وضع سبع فرضيات لهذه الدراسة.

وبعد اختبار الفرضيات، أوضحت النتائج تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (545)، والمتعلق بتدقيق قياسات وإفصاحات القيمة العادلة، إضافة إلى المعايير التي لها علاقة ببعض إجراءات التدقيق المتعلقة بالإفصاح والتدقيق للقيمة العادلة.

ثانياً: الدراسات الأجنبية

1-دراسة (Grego and Zollo, 2003)[2] بعنوان:

"Auditing Fair Value Measurements and Disclosures"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مراحل عملية تدقيق القيمة العادلة معتمدةً على معيار التدقيق الأمريكي (101)، حيث وضحت أن مراحل تدقيق تقديرات القيمة العادلة وإفصاحاتها، هي:

[1]- خريسات، علا، " دور محاسبة القيمة العادلة في تخطيط عملية التدقيق الخارجي (دراسة ميدانية على البنوك الموجودة بالأردن)، **رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة**، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2008.

[2] - Grego, Michael.J, and Zollo, Raynard.A, "Auditing Fair Value Measurements and Disclosures", **Commercial Lending Review**, (Vol.18, Issue.6, 2003, pp.36-41).

1) فهم عملية تحديد القيمة العادلة: من خلال شرح القيمة العادلة، وكيفية تحديدها، بالإضافة لواجبات المدقق في هذه المرحلة.

2) تقييم انسجام تقديرات القيمة العادلة وإفصاحاتها مع US GAAP.

3) استخدام عمل خبير.

4) اختبار مقاييس القيمة العادلة وإفصاحاتها وتتكون مما يلي:

1- فحص الافتراضات الهامة، ونموذج القياس (حال استخدامه)، والبيانات المستخدمة أو

2- تطوير تقديرات ذاتية للقيمة العادلة ومقارنتها مع القيم التي قيدتها الإدارة أو

3- تدقيق الأحداث والعلميات اللاحقة.

5) إفصاحات القيمة العادلة.

6) تقييم نتائج إجراءات عملية التدقيق.

7) إقرارات الإدارة.

8) الاتصال مع لجان التدقيق.

2-دراسة (Menelaides, Graham and Fischbach, 2003)[1] بعنوان:

"The Auditor's Approach to Fair Value"

قسمت الدراسة واجبات المدقق عن عملية تدقيق القيمة العادلة لقسمين هما:

1) معرفة الأساسيات: أي فهم كيفية تطوير الإدارة لمقاييس القيمة العادلة وإفصاحاتها حيث تعتبر خطوة أساسية تزود المدقق بما يلزمه للتخطيط لإجراءات التدقيق المطلوبة.

2) تدقيق تقديرات القيمة العادلة: عندما تستخدم الإدارة نموذج تقييم فإن إجراءات التدقيق يجب أن تركز على: تقييم الافتراضات الهامة، وتحديد مدى ملائمة نموذج التقييم، واختبار البيانات التي أعد التقرير بناءً عليها.

كما ذكرت الدراسة أن معياري التدقيق الأمريكي والدولي الخاصين بتدقيق تقديرات القيمة العادلة، لهما لهجة مشابهة، وذلك لأن المعيار الأمريكي (101) تم تطويره بالتوافق مع IAASB بالتالي فإن هذا التوافق أثر على الأسلوب الذي كتب فيه المعيار، حيث أن معايير التدقيق الأمريكية تحتوي على إجراءات مطلوبة بصيغة (SHOULD)، ولكن معايير التدقيق الدولية لا تستخدم هذه الصيغة إلا في وجود متطلبات رئيسية هامة، فقد تجد في معايير التدقيق الدولية إجراءات معينة من

[1] - Menelaides, Susan.L, Graham, Lynford.E, and Fischbach, Gretchen, "The Auditor's Approach to Fair Value", **Journal of Accountancy**, (Vol.195, Issue.6, 2003, pp.73-76).

المدقق دون ذكر (SHOULD)، وللمعيار الأمريكي (101) لهجة مشابه له فقد ذكر مثلاً أن المدقق يقيم البيانات دون أن يذكر أن المدقق يتوجب عليه (SHOULD) أن يقيم البيانات.

3-دراسة (Wise, 2004)[1] بعنوان:

"Will Your Fair Value Measurements Provide Satisfactory Evidence for GAAS?"

هدفت الدراسة إلى تحديد واجبات الإدارة تجاه عملية تقدير القيمة العادلة، وتحديد الإجراءات العامة التي قد يقوم بها المدقق، وإجراءات تقييم مدى الانسجام مع الإطار المحاسبي، وكذلك تحديد الإجراءات التي يتوجب عليه أداءها عند عملية تدقيق قياسات وإفصاحات القيمة العادلة حيث حددت ثلاث طرق أساسية:

1- اختبار قياس المنشأة للقيمة العادلة وإفصاحها عنها من خلال تدقيق الافتراضات الهامة التي وضعتها، وطريقة التقييم، والتوثيق والمعلومات المتعلقة بها من خلال:

أ- تقييم فيما إن كانت الافتراضات الهامة المستخدمة من قبل الإدارة في قياس القيمة العادلة قد أخذت بشكل منفصل وبشكل كلي، وإن كانت تقدم أساساً منطقياً في قياس القيمة العادلة.

ب- اختبار البيانات المستخدمة في تحديد القيمة العادلة، وتقييم فيما إن كانت قد طورت بشكل ملائم من هذه البيانات ومن افتراضات الإدارة، وفيما إذ قامت الإدارة باستخدام المعلومات السوقية المتاحة لتطوير افتراضاتها.

2- تطوير تقديرات ذاتية للقيمة العادلة للتأكد من ملائمة قياس القيمة العادلة باستخدام تحليل الحساسية، عند الضرورة.

3- اعتبار تأثير الأحداث اللاحقة على FVM&D، وفي مثل هذه الحالة سوف يتبع المدقق معيار التدقيق الخاص بالأحداث اللاحقة.

كما ذكرت الدراسة الحالات الأربع لاستخدام عمل خبير، وواجب المدقق في كل حالة، وهذه الحالات الأربع هي:

- متعاقد معه من قبل المدقق.
- متعاقد معه من قبل العميل.
- موظف لدى العميل.
- عضو في منشأة التدقيق.

[1]- Wise, Richard.M, "Will Your Fair Value Measurements Provide Satisfactory Evidence for GAAS?", **Business Valuation Review**, (Vol.23, Issue.2, 2004, pp.1-12).

4-دراسة (Martin, Rich and Wilks, 2006)[1] بعنوان:

"Auditing Fair Value Measurements: A Synthesis of Relevant Research"

قامت هذه الدراسة بتحديد المراحل الأساسية في تدقيق مقاييس القيمة العادلة، حيث أكدت على حاجة المدقق لفهم كيفية قياس القيمة العادلة (ما هي العملية التي تقوم بها المنشأة للوصول لمقاييس القيمة العادلة)، وتناولت الخطوات والإجراءات الضرورية التي يجب أن يقوم بها المدقق ليتحقق ويختبر مقاييس القيمة العادلة، كما أشارت إلى مكامن التحيز التي يجب على المدقق أن ينتبه إليها عند تدقيقه لمقاييس القيمة العادلة.

هدفت الدراسة إلى:

1. التأكيد على حاجة المدقق لفهم كيفية قياس القيمة العادلة (كيف تعدها المنشأة).
2. توضيح الخطوات والإجراءات الضرورية التي يجب أن يقوم بها المدقق ليختبر مقاييس القيمة العادلة.
3. توضيح مكامن التحيز المحتملة في تدقيق مقاييس القيمة العادلة بالاعتماد على علوم الحكم واتخاذ القرار.

وخلصت الدراسة إلى أن معرفة المدقق بمكامن الخطأ والتحيز المحتملة (من قبل الإدارة) تمكنه من اتخاذ الخطوات المناسبة، وتصميم مدخل التدقيق بالشكل المناسب، وأنه على المدى القصير قد يكون الشك المهني أفضل وسيلة لمواجهة هذه المشاكل، كأن يرفض المدقق تأكيدات الإدارة ويختبر ملائمة نماذج أخرى أو مدخلات أخرى للوصول لمقاييس القيمة العادلة، وهذا قد يساعد في تخفيض تحيز التأكيد، بالإضافة لذلك بإمكان المدققين محاولة الحصول على تأكيد إضافي من خلال الحصول على دليل من مصادر خارج نظام المعلومات المحاسبي التقليدي، ليستطيع المدقق القيام بمهمته بالشكل الفعال ينبغي عليه بالمدى القصير (إلى أن يمتلك أغلب المدققين المعرفة الكافية في فن التقييم ونماذجه): استخدام أخصائي تقييم و/أو إعادة هيكلة فرق التدقيق.

[1]- Martin, roger.m, Rich, Jay.S, and Wilks, T.Jeffrey, "Auditing Fair Value Measurements: A Synthesis of Relevant Research", **Accounting Horizons**, (Vol.20, Issue.3, 2006, pp.287-303).

5-دراسة (Cataldo and McInnes, 2007)[1] بعنوان:

"SFAS 159: The Fair Value Option, CPAs at a Crossroad"

ركزت الدراسة على اتجاه كل من مجلس معايير المحاسبة الدولي والأمريكي نحو التبني الكامل للقيمة العادلة، وردود الفعل التي ظهرت حيال هذا التوجه، وذكرت أن ردة فعل أوروبا حيال ذلك أكبر من أميركا، حيث تقدمت عنها في عدد المحاولات التي قامت بها لمعرفة أثار تبني القيمة العادلة.

وتناولت الدراسة ما يلي:

- وصفاً مختصراً للمعيار الأمريكي SFAS 159، ومقدار النفع المتوقع من تطبيقه.
- وصف مكامن الضعف فيه.
- وصف التحديات التي تواجه FASB في أجندته الجديدة حول القيمة العادلة.
- وأخيراً ركزت على واجبات المدقق تجاه القيمة العادلة.

وأشارت إلى أنه من المحتمل أن ترفع القيمة العادلة من أتعاب التدقيق، وأن ترفع من مكانة المهنة على المدى القصير، كما بينت أن مكانة المحاسبين ستبرز بشكل أكبر من أي وقت سبق.

وختاماً خلصت الدراسة إلى أن المعيار المحاسبي الجديد SFAS 159 وضع المهنة أمام نقطة لا رجعة بعدها أبداً، وهي السير قدماً نحو نظام يعتمد بشكل كامل على القيمة العادلة.

يُلاحظ من الدراسات السابقة أنها تحدثت عن عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة وتضمنت جميع مراحلها دون التركيز على مرحلة معينة، حيث أن الدراسات العربية قد تناولت المعيار الدولي (545) " تدقيق قياسات وإفصاحات القيمة العادلة "، أما الدراسات الأجنبية فقد تناولت المعيار الأمريكي (101) "تدقيق القيمة العادلة".

أما هذه الدراسة فقد تناولت عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة كاملة بشكل نظري، من حيث جميع مراحلها، ومن وجهة نظر المعيار الأمريكي (101) "تدقيق القيمة العادلة"، والمعيار الدولي (540) " تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"، والأبحاث التي تناولت موضوع الدراسة، إلا أنها ركزت في الجانب الميداني على الإجراءات

[1]- Cataldo, James, and McInnes, Morris, "SFAS 159: The Fair Value Option CPAs at a Crossroad?", **The CPA Journal**, (Vol.77, Issue.8, 2007, pp.6-12).

الجوهرية الخاصة بتدقيق القيمة العادلة دون التطرق لجميع مراحلها، حيث ركزت على المداخل الثلاثة المستخدمة كإجراءات جوهرية. وأهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

1. تعتبر هذه الدراسة الأولى في سورية التي تناولت إجراءات تدقيق تقديرات القيمة العادلة في بيئة تتسم بتزايد استخدام مقاييس القيمة العادلة.
2. وضحت الدراسة مدى استخدام كل مدخل من المداخل الثلاثة المستخدمة في تدقيق تقديرات القيمة العادلة.
3. كما وضحت الدراسة مدى استخدام الإجراءات الأخرى مع كل مدخل من المداخل الثلاثة المحددة في الدراسة.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة في أنها تقدم فائدة كبيرة لمدققي الحسابات لدى القيام بتدقيق الشركات التي تستخدم تقديرات القيمة العادلة في إعداد قوائمها المالية، حيث أنها تساهم في توضيح المداخل الثلاثة المتبعة في عملية تدقيق تلك التقديرات.

كما أنها تبين فيما إذا كان مدققي الحسابات في سورية يعتمدون على المداخل الثلاثة والإجراءات الأخرى التي حددتها معايير التدقيق الدولية والأبحاث ذات العلاقة.

هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على إجراءات التدقيق الخارجي المتبعة في حال قيام الشركات باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إعداد قوائمها المالية، والتعرف على مدى تطبيق كل مدخل من مداخل تدقيق القيمة العادلة الثلاثة، بالإضافة إلى معرفة مدى استخدام إجراءات التدقيق الأخرى التي تستخدم في تدقيق المعلومات التي لم تعتمد على القيمة العادلة في إعدادها مع كل مدخل من تلك المداخل الثلاثة (مدخل فحص واختبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، ومدخل وضع تقدير ذاتي للقيمة العادلة، ومدخل فحص الإجراءات اللاحقة).

فروض الدراسة:

تقوم الدراسة على الفروض الرئيسية الأربعة التالية:

1- يعتمد مدقق الحسابات في سورية على إجراءات فحص واختبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة.

2- يعتمد مدقق الحسابات في سورية على إجراءات التقدير الذاتي للقيمة العادلة عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة.

3- يعتمد مدقق الحسابات في سورية على إجراءات الأحداث اللاحقة عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة.

4- بالإضافة إلى استخدام كل مدخل من المداخل الثلاثة السابقة فإن مدقق الحسابات في سورية يعتمد على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة.

وتتفرع الفرضية الرئيسية الرابعة إلى الفروض الفرعية الثلاثة التالية:

4-1: بالإضافة لإجراءات فحص واختبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة فإن مدقق الحسابات في سورية يعتمد على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة.

4-2: بالإضافة لإجراءات التقدير الذاتي للقيمة العادلة فإن مدقق الحسابات في سورية يعتمد على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة.

4-3: بالإضافة لإجراءات الأحداث اللاحقة فإن مدقق الحسابات في سورية يعتمد على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة.

الفصل الثاني

القيمة العادلة؛ مفهومها والانتقال التدريجي نحوها

الفصل الثاني

القيمة العادلة؛ مفهومها، والانتقال التدريجي نحوها

مقدمة:

يفترض المنطق قبول الجميع للقيمة العادلة، فَمَن مِنَ الممكن أن يفضل القيمة غير العادلة على القيمة العادلة، وإن مفهوم القيمة العادلة ليس حصراً بعلم المحاسبة وفن التقييم فحسب، بل إنه موجود بعدة مجالات أخرى كالفن مثلاً[1]، ولأن الوصول لقيمة عادلة هو مطلب الجميع فهي التي تحفظ الحقوق لأصحابها، هذا بالتالي جعلها ذات أهمية كبيرة، وخاصة للمجتمع المالي، لذا هناك حاجة لدراسة هذا المفهوم في ميدان المحاسبة والتعرف على مدى عدالته.

ويتناول هذا الفصل، مفهوم القيمة العادلة؛ ويتناول فيه مفهوم القيمة والفرق بينه وبين مفهومي التكلفة والسعر، وتعريف القيمة العادلة، ومداخل قياسها، ومن ثم الانتقال التدريجي نحوها؛ وأسباب هذا الانتقال، ومن ثم يتناول مزايا وانتقادات القيمة العادلة، وأخيراً القوانين التي ألزمت الشركات السورية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

وقد قُسِّم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:

المبحث الأول: مفهوم القيمة العادلة.

المبحث الثاني: الانتقال التدريجي نحو القيمة العادلة.

---

[1] King, Alfred M., **"Executive's Guide To Fair Value: profiting from the new valuation rules"**, (1st.ed; New Jersey: John Wiley & sons, INC., 2008), p xi.

المبحث الأول

مفهوم القيمة العادلة

مقدمة:

بالرغم من أن العديد من الباحثين تحدث حول مفهوم القيمة العادلة، محاولين وضع تعريف دقيق ومحدد لها، إلا أن تحديدها يبقى من الأمور غير الواضحة وغير المباشرة، فقد اقترح العديد من الباحثين والخبراء عدة طرق مختلفة للوصول لما يسمى بالقيمة العادلة إلا أن الناحية النظرية تبقى أحياناً بعيدة عن الإطار العملي، ويحاول هذا المبحث توضيح هذا المفهوم من الناحية النظرية.

يناقش هذا المبحث؛ مفهوم القيمة العادلة، حيث يشرح أولاً مفهوم القيمة، والفرق بينها وبين مفهومي التكلفة والسعر، ومن ثم يشرح تعريف القيمة العادلة، وأخيراً يتطرق إلى المداخل الثلاثة المستخدمة في تحديد القيمة العادلة وذلك من خلال ما يلي:

2- 1- 1: مفهوم القيمة، والفرق بينه وبين مفهومي التكلفة والسعر.

2- 1- 2: تعريف القيمة العادلة ومداخل قياسها.

2– 1– 1: مفهوم القيمة والفرق بينه وبين مفهومي التكلفة والسعر:

إن القيمة العادلة ما هي إلا نوع من أنواع القيمة، لذا ينبغي قبل الخوض في مفهوم القيمة العادلة التعرف على مفهوم القيمة، وتعريف الاقتصاديين والمحاسبين لها، والفرق بينها وبين مفهومي التكلفة والسعر.

2–1–1–أ: مفهوم القيمة:

إن مفهوم القيمة هو مفهوم شخصي يصعب تعريفه، وإنما يدركه المرء بالحدس والتخمين، والقيم متنوعة منها المادية والمعنوية والأخلاقية والاجتماعية والاقتصادية[1].

وتعرف القيمة لغةً: بأنها الثمن الذي يَقوم به المتاع، أي يقوم مقامه[2]، والجمع: القيم: هي ثمن الشيء بالتقويم أي بالتقدير والتسعير، والقيمة شرعاً هي كل ما يدخل تحت تقويم مُقوم، والتقويم للمتاع هو تقدير قيمته وتحديد سعره[3]، وفي الاصطلاح الفقهي هي الثمن الحقيقي للشيء، وقد عرفها الفقهاء بأنها ما قوم به الشيء بمنزلة المعيار من غير زيادة ولا نقصان[4].

أما معنى كلمة قيمة (value) في اللغة الإنكليزية فهو التثمين أو التقدير أو التسعير[5]، والتقييم (التقدير) (valuation) هو الحكم على قيمة شيء على وجه التقريب[6].

وبحسب معايير التقييم الدولية فقد ورد في الإرشاد الأول بأن القيمة هي العلاقة بين شيء ما مملوك، وشخص أو أشخاص يرغبون بامتلاكه[7].

وقد تأخذ القيمة أحد التعاريف التالية[8]:

(1) شيء يتضمن التكافؤ.
(2) معدل التبادل بين السلعة (أ) والسلعة (ب).
(3) أي من المقادير الممكنة لمتغير ما.
(4) ترتبط نظرية القيمة في الاقتصاد بنظرية الثمن أو السعر.

---

1 سلوم، حسين، "المبادئ الاقتصادية"، (الطبعة الثانية؛ لبنان: كلية الحقوق والعلوم السياسية، 1996)، ص202.
2 عبد الناصر، جمال، "المعجم الاقتصادي"، (الطبعة الأولى؛ عمان: دار أسامة ودار المشرق الثقافي، 2006)، ص297.
3 عمارة، محمد، "قاموس المصطلحات الاقتصادية في الحضارة الإسلامية"، (الطبعة الأولى؛ بيروت: دار الشروق، 1993)، ص473.
4 عبد الناصر، جمال، مرجع سبق ذكره، نفس الصفحة.
5 المحمود، عصمت، الوافي: قاموس مزدوج، (الطبعة الأولى؛ عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2004)، ص493.
6 الصالح، مصلح، "الشامل: قاموس مصطلحات العلوم الاجتماعية"، (الطبعة الأولى؛ السعودية: دار عالم الكتب للطباعة والنشر، 1999)، ص581.
7 Guidance Note.1 " Real Property Valuation", International Valuation Standards Committee, 2005,7th ed., P157.
8 الصالح، مصلح، مرجع سبق ذكره، نفس الصفحة.

وتعرّف أيضاً بأنها العلاقة القائمة بين الأشياء، وتقدر قيمة الأشياء بقدر ما يبذل فيها من ثمن أي من نقود كأداة وسيطة للحصول على الأشياء[1].

أما عن مفهوم القيمة اقتصادياً، فإن نظرة الاقتصاديين اتجاه القيمة ليست واحدة، فبينما يجعلها (سيليغمان) الأمريكي مفتاح الاقتصاد، يعلن (باريتو) عدم جدوى البحث فيها، إلا أنه يقول من الممكن أن ننسبها لكل ما يمكن أن يكون مرغوباً[2].

وهناك جدل دائم ومستمر حول ماهية القيمة في الاقتصاد، فقد تعددت النظريات التي حاولت وضع أساس يعتمد عليه في تحديد القيمة، منها نظرية العمل (Labor Theory)، ونظرية تكاليف الإنتاج (Production Cost Theory)، ونظرية المنفعة (Theory of Utility)، ورغم وجود قصور في هذه النظريات، إلا أنها كانت خطوة في مشوار الألف ميل، وهو الوصول للنظرية الحديثة للقيمة، حيث يُبنى مفهوم القيمة بحسب النظرية الحديثة على أساس الجمع بين كل من الطلب والعرض في نظرية واحدة، فالطلب يستند إلى المنفعة، والعرض يستند إلى تكاليف الإنتاج، فيقرران فيما بينهما القيمة، مثلهما في ذلك مثل حدي المقص، اللذان يقطعان الورقة معاً، ولا يمكن تحديد أي منهما قطع الورقة، والفضل في هذه النظرية يرجع إلى (ألفريد مارشال) الذي جمع بين الأفكار المختلفة عن القيمة، وأوضح أنها لا تتناقض فيما بينها[3].

ويقصد بالقيمة إما قيمة المنفعة أو قيمة الاستبدال، وقيمة المنفعة هي قدرة السلعة على إشباع حاجة من الحاجات، أما قيمة الاستبدال فتعني قدرة السلعة على استبدالها بسلعة أخرى[4]، والقيمة في الاقتصاد هي قيمة الاستبدال[5].

أما عن مفهوم القيمة محاسبياً؛ فقد وضح أحد التقارير الصادر عن لجنة تابعة للمجمع المحاسبي الأمريكي (1971) أنه لا يوجد إجماع أو قبول عام حول مضمون مصطلح "القيمة" في أدبيات المحاسبة، حيث يختلف مفهوم القيمة بشكل عام من شخص لأخر، إذ أنه يمكن أن يرى كل منهم الظواهر والأشياء وكذلك خصائصها وأهميتها بشكل مختلف، لأن الظواهر يمكن أن تعطي انطباعاً إيجابياً أو سلبياً لشخص ما يختلف عن الانطباع الذي تتركه لدى شخص أخر، وذلك

---

1 العلاق، بشير، **المعجم الموجز لمصطلحات المحاسبة: إنكليزي– عربي**، (الطبعة الأولى؛ عمان: دار الزهران، 2000)، ص125.

2 سلوم، حسين، **مرجع سبق ذكره**، نفس الصفحة.

3 هاشم، محمد إسماعيل، **"المدخل إلى مبادئ الاقتصاد الاجتماعي"**، (الإسكندرية: المكتبة الجامعية، 1999)، ص110.

4 **المرجع السابق**، ص19.

5 الصالح، مصلح، **مرجع سبق ذكره**، نفس الصفحة.

لاختلاف الثقافة من شخص إلى أخر، وينعكس هذا الاختلاف في رؤيته للأشياء، فالقيمة إذاً مسألة نسبية[1].

وقد عرف المجمع الأمريكي للمحاسبة القيمة بأنها تحديد أوزان من النقدية تعبر عن الظـــواهر الاقتصادية الماضية والحاضرة والمستقبلية لكيان ما، على أساس من الملاحظة وتبعاً لقواعد معينة مـــن أجل إدراك الحقائق[2].

وترى الباحثة أن مفهوم القيمة هو مفهوم يصعب تحديده أو الاتفاق على مضمون موحد له، إلا أنه يمكن الاجتهاد للوصول لقيمة تقديرية للشيء المراد تقييمه، وهذا الاجتهاد يحتاج إلى الخـــبرة والمعرفة الواسعة، وعملية تحديد القيمة هي ليست بمهمة صعبة، كما أنه مهما كان هنـــاك اجتـــهاد للوصول لتحديد دقيق للقيمة، فإن رؤية البشر تبقى قاصرة وغير دقيقة بشكل كامل.

2- 1- 1 – ب: الفرق بين مفهوم القيمة ومفهومي التكلفة والسعر:

إن القيمة والسعر والتكلفة مفاهيم مختلفة ونادراً ما يكون لها مبالغ نقدية متساوية، وقد سبق الحديث عن مفهوم القيمة، وستتم مقارنة القيمة بمفهومي التكلفة والسعر.

يعرف السعر بأنه المبلغ الفعلي المدفوع للحصول على أصل ما[3]، وهو مفهوم ينسب للتبـــادل الفعلي للسلع أو الخدمات، فهو عبارة عن تداخل العرض والطلب، وعندما يـــتم تحديـــده ســـواء تم الإفصاح عنه أم لا فإنه يصبح حقيقة تاريخية تخص الماضي[4]، ويعتبر السعر التعبير النقدي عـــن قيمـــة السلعة الاقتصادية[5].

ويعرف أيضاً الثمن (السعر): بأنه ما تراضى عليه المتبايعان ليكون ثمناً للبيع في عقد البيع، ويطلق الفقهاء كلمة (الثمن) في مقابل القيمة، ويريدون بها العوض الذي تراضى عليه المتعاقدان سواء أكان مطابقاً لقيمته الحقيقية أو ناقصاً عنها أو زائداً عليها، وبذلك فإن الثمن غير القيمة، لأن القيمة هي ما يساويه الشيء في تقويم المقومين (أهل الخبرة)، والقيمة هي الثمن الحقيقي للشيء، أما الثمن المتراضى عليه فهو الثمن المسمى ونطلق على الثمن المقدر للسلعة تسمية السعر[6].

---

[1] الزعبي، يامن، "القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان (دراسة ميدانية)"، **رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة**، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، 2005، ص37.

[2] **المرجع السابق**، ص36.

[3] **حماد، طارق، "التقييم وإعادة هيكلة الشركات: تحديد قيمة المنشأة"**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2008)، ص12.

[4] Introduction to International valuation standards1,2 and3, IVSC, 7th ed., 2005, P75.

[5] الشمري، ناظم، والشروف، محمد، **"مدخل في علم الاقتصاد"**، (الطبعة الأولى؛ عمان: دار الزهران، 1999)، ص23.

[6] عبد الناصر، جمال، **مرجع سبق ذكره**، ص 135.

أما التكلفة فتعني القيمة النقدية لعوامل الإنتاج (الأرض، والعمالة، ورأس المـــال، والإدارة) المطلوبة لإنشاء أصل[1]، وهي أيضاً الكمية المطلوبة من المال من أجل إنتاج السلعة أو الخدمة، وعندما يتم الانتهاء من هذه إنتاج البضائع أو الخدمات تصبح التكلفة حقيقة تاريخية وصفت الماضي[2].

وليس بالضرورة أن تكون القيمة مساوية للتكلفة، فقد تكون التكلفة أعلى مـــن القيمـــة في بعض الأحيان (كالسيارات) حيث تنخفض قيمة السيارة بتقادم موديلها، وممكن أن تكـــون القيمـــة أعلى من التكلفة كالمباني (حيث غالباً ما ترتفع قيمة المباني عن تكلفتها بمرور الوقت)[3].

كما أن القيمة مختلفة عن السعر فهي ليست سعر البيع، لأن عملية البيع لم تتم بشكل فعلي، وإنما هي عملية بيع افتراضية، وبالتالي مفهوم القيمة هو مفهوم غير حقيقي، فهو مفهوم قريـــب مـــن السعر والتكلفة وليس أي منهما، وإن أصبحت القيمة ماضي أصبحت تكلفة أو سعر، لذا من الخطأ القول عن القيمة لشيء سابق، لأنه إن أردنا الحصول عليها علينا إعادة التقييم من جديد، لأنها تتحول إلى تكلفة أو سعر بمجرد تحديدها[4].

2-1- 2: تعريف القيمة العادلة ومداخل قياسها:

2-1-2-1: تعريف القيمة العادلة:

يعتبر مصطلح القيمة العادلة مصطلحاً اقتصادياً قبل أن يكون أداة للقياس المحاسبي، وإن دخولـــه إلى عالم المحاسبة في الآونة الأخيرة، كان انعكاساً لتطور النظرية الاقتصادية بشكل خاص تبعاً للتطورات الاقتصادية الهائلة على صعيد الاتصالات والتكنولوجيا، وتجارة المعادن بالإضافة إلى تعاظم التعامل بالأسواق المالية التي شكلت بالمحصلة النهائية دوران سريع للأدوات المالية التي أفرزتها حركة اقتصاد السوق على وجه العموم، لقد كان لمصطلح القيمة العادلة مكاناً في الفكر البريطاني قبل تبنيه من قبل الفكر الاقتصادي الأمريكي، إذ تعاملت معه المعايير البريطانية بعد أن أثاره الاقتصاديون في أكثر من مناسبة عندما تعلق الأمر بمناقشة التكلفة التاريخية للبيانات المالية كمبدأ من مبادئ المحاسبة ومدى تضليلها لقارئي البيانات المالية، فلقد فرض هذا الصخب الكبير والتساؤل الدائم حول عدالة البيانات المالية أن يؤخذ هذا المصطلح بعين الاعتبار[5].

---

[1] حماد، طارق، مرجع سبق ذكره، نفس الصفحة.

[2] Introduction to International valuation standards1,2 and3, **Op. Cit.**, p75.

[3] King, Alfred M., **"Fair Value For Financial Reporting: Meeting The New FASB Requirements"**, (1st.ed; New Jersey: John Wiley & Sons, INC., 2006), p44.

[4] Introduction to International valuation standards1,2 and3, **Op. Cit.**, p75.

[5] البشير، محمد، "القيمة العادلة والتشريعات الأردنية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والتدقيق"، بحث مقدم في المؤتمر العلمي المهني السابع: حول القيمة العادلة والإبلاغ المالي، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان، الفترة بين 13-14 أيلول، 2006، ص1.

عرف (FASB) القيمة العادلة في ("Fair Value Measurements" SFAS157) بأنها السعر الذي قد يتم قبضه عند بيع أصل أو السعر الذي قد يتم دفعه عند تحويل التزام، في عملية منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس، وقد عرفها (IASB) في عدة معايير متفرقة كمعيار التقرير المالي رقم 1، 4، 5 ومعايير المحاسبة الدولية رقم (2، 16، 17، 18، 19، 20، 21، 32، 38، 39، 40، 41) بأنها المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل مقابله، أو تسوية التزام، بين أطراف مطلعة وراغبة في عملية مبنية على أساس أن هذه الأطراف غير مرتبطة، أي يوجد توازن بينها (in an arm's length transaction). إن مفهوم القيمة العادلة موضح بشكل أشمل في معايير US GAAP عنه في معايير المحاسبة الدولية IASs، فقد تضمن تعريف US GAAP للقيمة العادلة أربعة عناصر أساسية لها المعاني الخاصة التالية[1]:

1) عملية منظمة: يفترض بأن تحديد القيمة العادلة تم في نطاق وجود عملية منظمة، أي بافتراض العرض في السوق بفترة زمنية تسبق عملية القياس، وذلك للسماح للنشاطات التسويقية الاعتيادية والتقليدية للعمليات المماثلة، أي عملية بيع منظمة مختلفة عن تلك الناتجة عن عملية البيع القصرية الناتجة عن التصفية أو أي سبب آخر، وقد تكون دلالات الإجبار كالتالي:

- وقت غير كافي لعملية تسويق الأصل بالشكل الصحيح لتمكين بيعه، وذلك لوجود ضرورة مستعجلة في التخلص منه.
- وجود مشتري وحيد محتمل أو عدد محدود جداً من المشترين.
- وجود متطلبات قانونية لبيع الأصل بسبب وجود بنود تعاقدية أو قوانين أو تعليمات.

2) السوق الأساسي أو السوق الأكثر ملائمةً: افترض (SFAS157) بمفهومه للقيمة العادلة أن العملية المفترضة لبيع أصل أو تسوية التزام ستحدث في السوق الأساسي (المصدر) لمثل هذه العمليات، وهو السوق الذي يحتوي على أقصى حجم نشاط للأصل أو الالتزام محل الاهتمام، وفي حال عدم توافره عندها يمكن الاعتماد على السوق الأكثر ملائمةً، وهو السوق الذي يعظم المبلغ الذي يمكن أن يقبض في حال بيع الأصل أو يخفض المبلغ الذي يمكن أن يدفع نتيجة تحويل الالتزام موضع الاهتمام.

[1] Zack, Gerard.M, **"Fair Value Accounting Fraud: New Global Risks & Detection Techniques"**, (1st.ed; New Jersey: John Wiley & Sons, INC., 2009), pp 15-16-17.

3) تكلفة العملية مقابل تكاليف النقل: يجب تحديد القيمة العادلة دون العودة لتكاليف العملية والتكاليف الإضافية المباشرة المرتبطة بعملية بيع الأصل أو تسوية الالتزام، إلا أنه إذا كان نقل الأصل للسوق الأصلي الخاص به سوف يؤدي إلى إيرادات أعلى للأصل فإنه حينها يتوجب أخذ تكلفة النقل بعين الاعتبار عند تحديد القيمة العادلة للأصل (أي يجب طرح تكلفة النقل من السعر الإجمالي للأصل، بينما لا يتوجب طرح تكاليف العملية).

4) الاستخدام الأعلى والأفضل للأصل: حدد SFAS 157 أنه يجب أخذ الاستخدام الأعلى والأفضل عند تحديد القيمة العادلة، وهو قد يختلف عن الاستخدام الحالي للأصل من قبل ملاكه، الاستخدام الأعلى والأفضل هو الاستخدام الممكن مادياً، والمسموح قانونياً، والملائم مالياً، ويتم قياس الاستخدام الأعلى والأفضل من قبل المشاركين في السوق (أولئك المحتمل أن يشترونه).

بالرغم من أن المصطلحات الأساسية لتعريفي كل من FASB & IASB للقيمة العادلة متشابهة إلا أن هناك ثلاثة اختلافات ملحوظة[1]:

- إن تعريف SFAS 157 هو سعر الخروج وهذا واضح، بينما تعريف IFRS لم يوضح هل هو سعر دخول أم خروج.
- SFAS 157 يشير ويحدد بوضوح مصطلح "المشاركين في السوق" بينما IFRS يستخدم مصطلح أطراف راغبة ومطلعة ومحايدة.
- بالنسبة للالتزامات في تعريف SFAS 157 فهو يفترض تحويل الالتزام (أي أن الالتزام ما زال موجوداً إلا أنه قد تحول إلى الطرف الأخر في العملية، والذي حول له الالتزام هو الذي أصبح مسؤولاً عنه)، بينما تعريف IFRS يقوم على أساس المبلغ الذي يتم به تسوية التزام، والذي قد يتضمن تسويته مع طرف حالي (مقاول، الدائن،..) بالإضافة إلى تحويل الالتزام لطرف ثالث.

هذه الاختلافات هي بسيطة غالباً، فالمفهوم الأساسي للقيمة العادلة هو نفسه في التعريفين، والتعريف الذي يتم تنقيحه الآن من قبل IASB من المحتمل أن ينتقل بتعريف القيمة العادلة نحو تعريف FASB لها[2].

[1] **Ibid.**, pp 15-16-17.
[2] **Ibid.**, p17.

هناك بعض الملاحظات على تعريف FASB يجب الانتباه إليها وهي:

- تعريف القيمة العادلة في SFAS 157 يركز على السعر الذي يمكن قبضه مقابل التخلي عن أصل، أو الذي يمكن دفعه مقابل تحويل التزام، أي هذا السعر هو سعر الخروج (exit price)، فهو لم يعرف القيمة العادلة بأنها السعر الذي يمكن دفعه لحيازة أصل أو يمكن قبضه لتحمل التزام ما أي سعر الدخول (entry price)[1]، ويرفض FASB استخدام قيم الدخول (الاستبدالية) والقيمة الاستعمالية (in use) والتي تعني قيمة الأصل أو الالتزام بالنسبة للملاك بافتراض الاستمرارية[2].
- ووفق SFAS 157 فإن المشاركين في السوق هم بائعين ومشترين في السوق الأساسي (principle) أو السوق الأكثر ملائمةً عندما تتوافر فيهم الصفات التالية[3]:
  1- أطراف مستقلة عن بعضها البعض.
  2- لديهم المعلومات الكافية؛ يملكون الفهم الكافي للأصل أو الالتزام وللعملية بالاعتماد على كافة المعلومات المتاحة التي يمكنهم الحصول عليها ببذل العناية اللازمة العادية والمألوفة.
  3- قادرين على القيام بالعملية.
  4- راغبين بالقيام بالعملية، أي لديهم الحافز وغير مجبرين أو مرغمين على القيام بها.
- القيمة العادلة لن تستند إلى قيم المبادلات السوقية الفعلية (actual) ولكن إلى قيم المبادلات المفترضة فكلمة would تعني ذلك[4].
- سعر الخروج لا يجب أن يتضمن تكاليف العملية، وهذا يتناقض مع عدة توضيحات وبشكل خاص تلك المتعلقة بتحديد القيم بالعودة إلى أسعار الأصول المشابهة (مدخل السوق أو مدخل التكلفة) فهي غالباً ما تتضمن تكاليف العمليات وفي الحقيقة هي قيم الدخول وليست قيم الخروج[5].
- إن القيمة السوقية العادلة تختلف عن القيمة العادلة، فالفارق الأساسي بين نوعي القيمة هذين هو أن القيمة العادلة لمشروع تجاري تفترض تركيبة وخصائص بائع ومشتري معينين، بينما

---

1 Robert, F.Reilly, "The Impact of SFAS No.157 Fair Value Measurements on Property Tax Appraisals", **Journal of Property Tax Assessment & Administration**, (Vol.5, Issue.4, 2008), P7.
2 Benston, George, "The shortcomings of fair-value accounting described in SFAS 157", **Journal of Accounting and Public Policy**, (Vol.27, Issue.2, 2008) , P102.
3 Robert, F.Reilly, **Op. Cit.**, PP7-8.
4 Benston, George, **Loc. Cit**.
5 **Ibid.**, P104.

القيمة السوقية العادلة تسعى لأن تكون معيار موضوعي، تتحدث عن بائع ومشتري افتراضيين راغبين[1].

- لتوضيح الفرق بين القيمة العادلة والقيمة السوقية العادلة نرد المثال التالي: وضح King أن الفرق بين القيمة العادلة والقيمة السوقية العادلة قد يبدو جلياً في حال أخذنا مزاد علني (فني) كمثال، حيث فرض King أن هناك مزاد علني لإحدى لوحات بيكاسو في أحد دور العرض المعروفة، التي تتم عادة فيها المزادات العلنية، بدأ المزاد بمبلغ 20 مليون ليرة سورية، وبعد أربع دورات للمزاد، توقف المزاد لبرهة على أعلى عرض وهو 29 مليون ليرة سورية، وفجأة حدث شيء غير متوقع وغير منتظر، قام أحدهم بعرض مبلغ 30 مليون ليرة سورية، ولم يعد هناك أي عروض أخرى، وانتهى المزاد، وفق تعريف القيمة السوقية العادلة فإنها تعادل لهذه اللوحة 30 مليون ليرة سورية، فقد كان هناك تبادل لـــ30 مليون بين مشتري راغب (إذ لا أحد قام بإرغامه لمثل هذه العملية)، وبائع راغب قام بعرض لوحته في هذا المزاد، كما أننا نفترض أن كلاهما لديه المعلومات الكافية عن فن بيكاسو، وعن الأسعار الحالية للوحات المشابهة، وأخيراً هناك مساواة لكليهما حيث أنهما مشاركان في السوق لديهما الدافع للإقدام على هذه العملية، ولكن من المفاجأة أنه وفق تعريف FASB للقيمة العادلة، تكون القيمة العادلة للوحة هي 29 مليون ليرة سورية، وليس 30 مليون، وذلك بإتباع تعريف FASB، حيث أن تعريفه للقيمة العادلة يفترض عملية بيع فورية من طرف لأخر مشارك في السوق، بافتراض أنه في الغالب أن المشتري المحتمل لهذه اللوحة سوف يشتريها بـــ 29 مليون، وليس هناك مشاركون آخرون سوف يقدمون على شراء هذه اللوحة بسعر 30 مليون، ولو أنه كان هناك مشتري أخر يمكن أن يرفع السعر لكان استمر المزاد لعدة دورات أخرى، في كلا القيمتين يوجد رغبة وحافز، إلا أنه حسب تعريف كل منهما، نجد أن لكل منهما قيمة مختلفة[2].
- تعددت مرادفات القيمة العادلة بتعدد آراء ووجهات النظر المرتبطة بالتكيف المفاهيمي لمنهج القيمة العادلة، فمن تكلفة الإحلال إلى ما يسمى بالقيمة الخارجة، ثم القيمة السوقية وصافي القيمة الحالية وصافي التدفقات النقدية المستقبلية إلى غير ذلك من مرادفات لها نفس المفهوم العام، ولكنها تختلف في طريقة الاحتساب[3]، وبالرغم من أن الأسعار السوقية هي المقياس

---

[1] Hitchner, James.R, **"Financial Valuation: Applications and Models"**, (1st.ed; New Jersey: John Wiley & Sons INC., 2003), p756.
[2] King, Alfred M., "Determining Fair Value", **Strategic Finance magazine**, published by the Institution of Managerial Accountants, 2009, pp 29-30.
[3] خريسات، علا، مرجع سبق ذكره، ص ص 18- 19.

الموصوف غالباً للقيمة العادلة، إلا أنها سميت بالقيمة العادلة و لم تسمى بالقيمة السوقية التي تختلف عن القيمة العادلة، لأن القيمة العادلة قد تتضمن في طياتها قيماً أخرى مختلفة عنها في حالة عدم وجود سوق نشط[1]، بينما القيمة السوقية هي التي تعكس سعر السوق سواء كان هذا السوق نشطاً أم غير نشط، أما القيمة العادلة فهي تتفق مع القيمة السوقية في حالة ما إذا كان السوق نشطاً[2]، إلا أن الاعتماد على معلومات سوق نشط في تحديد القيمة العادلة يمثل أكثر المعلومات موثوقية وذلك لأن[3]:

1) هذه المعلومات تأتي من مصادر خارجية وليست مطورة داخلياً من خلال المنشأة.
2) تتضمن عدد كبير من المشاركين في السوق (هذا ما يجعل السوق نشط).

- يوضح SFAS 157 أنه لا ينبغي على من يحدد القيمة العادلة أن يحدد مشاركين محددين في السوق، وإنما ينبغي عليه تحديد الخصائص التي يتميز بها المشاركين في السوق بأخذ ما يلي بعين الاعتبار:
  - الأصل أو الالتزام موضع التقييم.
  - السوق الأساسي (principle) أو السوق الأكثر ملائمةً الذي يحتوي الأصل أو الالتزام.
  - المشاركين في السوق والذين يحتمل أن تتعامل معهم المنشأة التي تقوم بإعداد تقريرها.
- ينوه SFAS 157 أن تعريف القيمة العادلة يخص أصل معين أو التزام معين، أي أن قياس القيمة العادلة يجب أن يأخذ بعين الاعتبار خواص أصل أو التزام بعينه (وهذا ما يميز القيمة السوقية العادلة عن القيمة العادلة)، مثلاً يجب أن يأخذ المقيم بعين الاعتبار[4]:
  1) الظروف المحيطة بالأصل أو/ و موقعه.
  2) أي محددات يمكن أن تواجه استخدام الأصل أو بيعه في عملية القياس.

2-1-2-2: مداخل قياس القيمة العادلة:

إن القيمة العادلة للأصول والالتزامات في المحاسبة تعني واحد من المداخل الثلاثة التالية:

أولاً: مدخل التكلفة: يعتبر أحد مداخل التقييم المستخدمة في قياس القيمة العادلة في التقرير المالي، وتحدد القيمة العادلة بناءً عليه باستخدام التكلفة الاستبدالية الحالية للأصل أو تكلفة إعادة تصنيع أو إنشاء الأصل[5].

---

[1] Khurana, Inder.K, Kim, Myung-Sung, "Relative value relevance of historical cost vs. fair value: Evidence from bank holding companies", **Journal of Accounting and Public Policy**, (Vol.22, Issue.1, 2003), p20.

[2] الطويل، سحر، "المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المالية لأغراض تعظيم منفعة المعلومات المحاسبية (دراسة تطبيقية على شركات التأمين)"، **رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة**، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، 2007، ص34.

[3] Hitchner, James.R, **Op. Cit.**, p59.

[4] Robert, F.Reilly, **Op. Cit.**, P8.

[5] Haldeman, Robert. G, "Fact, Fiction, and Fair Value Accounting at Enron", **CPA Journal**, (2006), p16.

يستخدم هذا المدخل عادة في قياس القيم العادلة للأصول الملموسة و غير الملموسة والتي لا تعتبر مصادر لتوليد التدفقات النقدية للمنشأة بشكل مباشر، والأصول الأقل أهمية بالنسبة للقيمة الإجمالية للمنشأة، ويتم استخدام هذا النوع من المداخل في حال كان مدخلي السوق أو الدخل غير قابلين للتطبيق، كما يفضل تطبيقه عندما تستطيع للمنشأة استبدال الأصول بسهولة، وعندما تكون تكلفة إعادة إنشاء الأصل أو تكلفة استبدال الأصل المراد قياسه بأصل مشابه يمكن تحديدها بشكل معقول[1].

من الشائع تطبيق هذا المدخل على الأصول الملموسة، إلا أنه يمكن تطبيقه أيضاً على الأصول غير الملموسة كذلك، ولكنه نادر التطبيق على الأصول غير الملموسة النادرة والتي تستفيد من حماية قانونية كالعلامة المسجلة، وحقوق الطبع[2].

من انتقاداته أن التقديرات المستخدمة في تكاليف إعادة الإنتاج وتكاليف الاستبدال هي غالباً غير موضوعية، وكلما زاد الفاصل الزمني بين عملية إنتاج الأصل وعملية إعادة إنتاجه، أو كلما زاد الاختلاف بين الأصل المراد تقييمه وبين الأصل المراد استبداله به، تصبح كل من تكلفة الاستبدال وتكلفة إعادة الإنتاج خاضعتين للمحاكمة الشخصية بشكل أكبر[3].

ثانياً: مدخل السوق: يعتبر هذا المدخل أحد المداخل المستخدمة في قياس القيمة العادلة لمنشأة أو لعنصر ما في هذه المنشأة[4].

ويَستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى الناجمة عن الصفقات التجارية في السوق للأصول أو الالتزامات ذاتها أو المشابهة لها[5].

فمثلاً لو كنت ترغب بتحديد قيمة سيارة نوع معين موديل 2005 باستخدام مدخل السوق، فإنك تبحث في الإعلانات المتخصصة عن سعر بيع السيارات المشابهة لها، ومن ثم تقوم بتقدير ما قد تحصل عليه سيارتك بناءً على أسعار السيارات المشابهة[6].

ويعمل هذا المدخل بشكل جيد جداً عند وجود سوق مؤسس بشكل جيد، ولكنه لا يستخدم عادة للأصول غير الملموسة بشكل كبير[7].

[1]American Society of Appraisers, "ASA Business Valuation Standards", 2008, P151.
[2] Robert, F.Reilly, and Robert S. Schweihs, "**Valuing Intangible Assets**", (New York: McGraw-Hill, 1999), P120.
[3] Zyla, Mark.L, "**Fair Value Measurements Practical Guidance and Implementation**", (New Jersey: John Wiley & Sons, INC, 2010), p133.
[4] **Ibid.**, p170.
[5] Haldeman, Robert. G, **Loc. Cit.**.
[6] King, Alfred M., 2006, **Op. Cit.**, p72.
[7] **Idem.**

ومن مزايا هذا المدخل أنه سهل الفهم، ويقوم على بيانات فعلية، وتطبيقه بسيط نسبياً، أما من انتقاداته هو أنه غير مرن أو قابل للتغيير، كما أنه لا يوجد شركات جيدة يمكن الاسترشاد بها في تحديد القيمة[1].

ثالثاً: مدخل الدخل: يستخدم عادة هذا المدخل ثلاث طرق وهي طريقة التدفقات النقدية المخصومة، وطريقة التدفقات النقدية المرسملة، وطريقة فائض التدفقات النقدية[2].

يقيس هذا المدخل القيمة العادلة بأنها القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة التي تولدها المنشأة أو الأصل، مخصومة منها مخاطر الحصول على تلك التدفقات، ويوفر هذا المدخل قدر كبير من المرونة في قياس القيمة العادلة للمنشأة أو لأصل محدد[3].

يحتاج تقييم الأصول باستخدام هذا المدخل إلى تنبؤ جيد بالدخل أو التدفق النقدي المتوقع مستقبلياً، واختيار لمعدل الخصم، وكلما كان معدل الخصم المستخدم أعلى كما كانت القيمة أقل، والعكس صحيح[4].

على أي مقيم فهم هذا المدخل لضرورة استخدامه، وبالرغم من تعقيداته إلا أنه يتمتع بالمرونة التي تمكن المقيم من إعداد الحسابات بالطريقة التي تنسجم مع خصائص ومواصفات المنشأة محل التقييم من خلال عدة طرق مختلفة، وهذا ما يجعله أكثر استخداماً[5].

كما قد حددت معايير المحاسبة ثلاثة مستويات للمدخلات المستخدمة في تحديد القيمة العادلة وهي[6]:

المستوى الأول: أسعار مقتبسة من سوق نشط يحتوي على نفس الأصول أو الالتزامات المراد تقييمها، وهو ما يعتبر أفضل ما يمكن استخدامه، فهو يعتمد على ملاحظة مباشرة للعمليات التي تتم على الأصول أو الالتزامات ذاتها أو المشابهة لها، وليس على افتراضات، بالتالي فهو يوفر موثوقية عالية، على الرغم من أنه نسبياً هناك القليل من العناصر وبالذات الأصول الملموسة التي يتم تداولها في سوق نشط.

المستوى الثاني: أسعار مقتبسة من سوق يحتوي على أصول أو التزامات مشابهة للمراد تقييمها، أو أسعار مقتبسة من سوق غير نشط يحتوي على نفس الأصول أو الالتزامات المراد تقييمها، أو بيانات مأخوذة من السوق وهي غير أسعار، أو دليل مرتبط ببيانات مقتبسة من السوق.

---

[1] Hitchner, James.R, **Op. Cit.**, pp186-187.
[2] **Ibid.**, p87.
[3] Zyla, Mark.L, **Op. Cit.**, p215.
[4] King, Alfred M., 2006, **Loc. Cit.**
[5] Hitchner, James.R, **Op. Cit.**, p125.
[6] Miller, Paul, and Bahnson, Pal, "Refining Fair Value Measurements", **Journal of Accountancy**, (Vol. 204, Issue. Issue. 5, 2007), p32.

المستوى الثالث: عند عدم توافر معلومات المستويين الأول والثاني يتم استخدام مدخلات غير مقتبسة من سوق، لذا فإن البيانات تعكس افتراضات الإدارة الخاصة بها، والتي تعكس بدورها الافتراضات التي قد يأخذها المشاركون في السوق حال وجودهم عند تقييمهم للأصل أو الالتزام المراد تقييمه، يجب أن يطور هذا النوع من المدخلات باستخدام أفضل المعلومات المتاحة ضمن الظروف القائمة.

وفي رأي الباحثة أنه بغض النظر عن طريقة القياس التي استخدمتها الإدارة في تقدير القيمة العادلة فإنه يجب تعظيم الاعتماد على بيانات السوق، وتقليص الاعتماد على بيانات الإدارة الذاتية، خاصة وأن بيانات السوق تمتلك درجة عالية من الإقناع، ويمكن اعتبارها من أوثق أنواع المدخلات المستخدمة في احتساب القيمة العادلة.

المبحث الثاني

الانتقال التدريجي نحو القيمة العادلة

مقدمة:

بالرغم من صعوبة تطبيق محاسبة القيمة العادلة، وعدم وضوح مفهومها، إلا أن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأميركية، ومجلس معايير المحاسبة الدولي IASB في أوروبا يوصيان بتوسيع تطبيق مفهوم القيمة العادلة في التقارير المالية[1].

يتناول هذا المبحث؛ مراحل الانتقال التدريجي نحو القيمة العادلة، وأسباب هذا الانتقال، كما يتحدث عن مزايا القيمة العادلة والانتقادات الموجهة إليها، بالإضافة إلى القوانين التي ألزمت الشركات السورية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

2-2-1: الانتقال التدريجي نحو القيمة العادلة تاريخياً.

2-2-2: أسباب الانتقال نحو محاسبة القيمة العادلة.

2-2-3: مزايا القيمة العادلة وانتقاداتها.

2-2-4: القوانين التي ألزمت الشركات السورية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

[1] King, Alfred M., 2008, **Op. Cit.**, p3.

1-2-2: الانتقال التدريجي نحو القيمة العادلة تاريخياً:

تعود بداية الاهتمام بالقيمة العادلة إلى الحاجة لطرق تقييم مختلفة عن التكلفة التاريخية، فبمرور الوقت وبالرغم من أن التكلفة التاريخية كانت سيدة الموقف والعرف المسيطر في بريطانيا وأمريكا والعديد من الدول الأخرى، إلا أنه خلال القرن العشرين تم تطبيق عدة طرق تقييم مختلفة إلى جانبها، في بريطانيا وفي دول أخرى[1].

فقد ظهرت عدة محاولات في أدبيات المحاسبة سعت للتعرف على أفضل طرق لتقييم الأصول وقياس الدخل، ويمكن إرجاع هذه المحاولات في الأصل إلى Ricardo وغيره من الاقتصاديين الكلاسيكيين الذين كان توجههم الرئيسي هو التوزيع والتراكم (distribution and accumulation)، وبعض الاقتصاديين مثل Fisher (1906), Lindahl (1933), Hicks (1946), الذين ركزوا بشكل مباشر أو غير مباشر على محددات قياس الدخل المرحلي أو الدوري (periodic) باستخدام إطار يعتمد على حساب القيم الحالية لصافي التدفقات النقدية المتعلقة بالأصل أو بالالتزام، ولكن وبالرغم من تواجد هذا الوفر من الدراسات الأكاديمية، إلا أنه لم يكن لها أي تأثير جدير بالذكر في الإطار العملي للإفصاح المالي[2].

وخلال الستينات والسبعينات من القرن العشرين تسبب الارتفاع في معدل التضخم الذي حدث في بريطانيا بإثارة الشكوك حول مدى ملائمة طرق التقييم المستخدمة في بيئة يتغير فيها السعر بشكل متزايد، هذا بالإضافة إلى قضايا أخرى أدت إلى بعض التطورات المحاسبية[3]، منها إصدار معيار محاسبي بريطاني رقم (SSAP7) الذي أوصى بتقديم بيان إضافي ملحق بالقوائم المالية يظهر تعديل البيانات التاريخية وفق القوة لشرائية الجارية في تاريخ الدورة المحاسبية، وذلك بالاعتماد على الرقم القياسي لأسعار التجزئة وقد تم سحب هذه التوصية عام 1978، كما أن إصدار المعيار (SSAP16) في 1980 كان تتويجاً لمحاولات تغطية أثر تغير مستويات الأسعار، حيث تضمن هذا المعيار الأهداف والمبادئ الأساسية لمحاسبة التكلفة الجارية في حساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية باعتبارها نشرات تكميلية للتكلفة التاريخية وليست بديلاً عنها[4]، ولكن هذا المعيار خبأت ناره وانطفأت مع انخفاض مستوى التضخم في بريطانيا في الثمانينات وتم سحبه نهائياً[5].

---

[1] Gwilliam, David, and Jackson, Richard H.G, "Fair value in financial reporting: Problems and pitfalls in practice A case study analysis of the use of fair valuation at Enron", **Accounting Forum**, (Vol.32, Issue.3, 2008), p240.

[2] **Ibid.**, p241.

[3] **Idem.**

[4] الطرايرة، جمال، "التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالي للبنوك العاملة في الأردن"، **رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة**، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2005، ص81.

[5] Gwilliam, David, and Jackson, Richard H.G, **Loc. Cit**.

وفي عام 1981 ظهرت الحاجة للتأكد من شرعية محاسبة القيمة الحالية في قوانين الشركات البريطانية، حيث ظهرت في القوانين البريطانية عدة بنود سمحت بأسس تقييم متنوعة لأصناف مختلفة من الأصول (لكل الأصول بشكل أساسي ماعدا الشهرة) كأن تقيم بالتكلفة الجارية أو القيمة السوقية حتى وإن كانت هذه القيم أكبر من التكلفة، على الرغم من أن أرباح إعادة التقييم لم تقفل في قائمة الأرباح والخسائر حتى عام 2004، وبدلاً من ذلك توجب إدخالها في حقوق الملكية ويتم إظهارها كمحتجزات (احتياطي) إعادة تقييم[1].

بنفس الوقت تزايد الاهتمام الدولي بتوسيع استخدام القيم السوقية في القوائم المالية، وخاصة فيما يتعلق بالأدوات المالية، فالعديد من الإصدارات من جهات متعددة مثل (FASB، IASC (التي تدعى اليوم بـ IASB), AASB (Australia), ASB (UK) تبنت وأوصت في بعض الأحيان بتوسيع استخدام القيمة السوقية في القوائم المالية، وفي كانون الأول لعام 2000 قامت JWG بتقديم مسودة أوصت فيها وبوضوح باستخدام التقييم السوقي في قياس الأدوات المالية والاعتراف بتغيراتها في قائمة الدخل، وقبل سنتين من ذلك، أصدر IASB نموذجه الأول للمعيار المحاسبي الدولي 39 الأدوات المالية الاعتراف والقياس، وقد اعتمد فيه كثيراً على U.S GAAP وبشكل خاص على بيان SFAS 115 الصادر في 1993[2].

وفي الأعوام الأخيرة، أخذ الطلب على معايير المحاسبة الدولية بالتزايد (خارج USA)، وذلك نتيجة للصيت الحسن الواسع للمعيار 39 دولياً، وفي 2003 أعطى المعيار خياراً بإمكانية حساب أي أصل مالي بالاعتماد على Mark-to-Market (التقييم بالاستناد إلى قيم السوق)، كما تم تعديل قوانين الشركات البريطانية في 2004 لتسمح للأصول بأن تستخدم القيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر، كما تم في حزيران 2005 استبدال القيود المفروضة على المعيار 39 المتعلقة باستخدام خيار Mark-to- Market (التقييم بالاستناد إلى قيم السوق)[3].

وبهذا يتضح كيف كان تضافر الجهود مثمراً في سبيل تطوير مفهوم القيمة العادلة، ومحاولات إثبات وجوده لم تذهب سدىً، فاليوم يكاد يخلو معيار محاسبي دولي أو أمريكي من ذكر القيمة العادلة، إما كإلزام بتطبيقها أو كخيار تقف فيه جنباً إلى جنب مع التكلفة التاريخية.

---

[1] **Idem.**
[2] **Ibid.**, pp241-242.
[3] **Ibid.**, p242.

وبالرغم من أنه لم يتم الوصول بعد إلى مرحلة الاعتماد الكلي على القيمة العادلة بنسبة 100%، إلا أنه يتم السير في هذا الاتجاه، وإنما وحده الوقت الذي يفصلنا عن العودة إلى الكتب القديمة للقراءة عن التكلفة التاريخية، حيث أنه لن يعود لها أي وجود في المستقبل[1].

ويمثل الشكل (1) مراحل تطور بعض المعايير الأمريكية الصادرة عن FASB والتي تضمنت القيمة العادلة:

[1] King, M.Alfred, 2006, **Op. Cit.**, p xiii.

أول معيار صدر في عام ١٩٧٥ وهو FAS 12 الخاص بالمحاسبة عن السندات المتداولة بالسوق، وتم استبداله بعام ١٩٩٣ بالمعيار ١١٥

صدر في عام ١٩٩١ FAS 107 الخاص بإفصاحات القيمة العادلة للأدوات المالية وتم استبداله فيما بعد بالمعيار ١٢٦

صدر في عام ١٩٩٣ FAS 115 المحاسبة عن الإستثمارات المالية التي تمثل ديوناً على الغير (سندات) و حقوق الملكية، حيث *يتطلب استخدام القيمة العادلة*، جاء هذا المعيار نتيجة الضغط المتزايد لاستخدام القيمة العادلة في بعض الأوراق المالية التي تمثل حقوق ملكية أو سندات دين.

صدر في عام ١٩٩٨ FAS 133 المحاسبة عن مشتقات الأدوات المالية وأنشطة التحوط، يتطلب هذا المعيار استخدام القيمة العادلة عن المشتقات

صدر في عام ٢٠٠٠ FAS 149 المحاسبة عن (خدمة وتحويل) الأصول المالية وعن إطفاء الديون، والسماح باستخدام القيمة العادلة أيضاً في حال كان القياس الأولي للإلتزامات والمشتقات الناجمة عن عملية نقل الأصول المالية ممكناً من الناحية العملية.

صدر في عام ٢٠٠١ FAS 141 المحاسبة عن اندماج الأعمال: تكون القيمة العادلة مساوية لتكلفة الاندماج. كما صدر FAS 142 حول الشهرة وبعض الأصول غير الملموسة الأخرى، يطالب المعيار بالاعتراف الأولي بالأصول غير الملموسة بقيمها العادلة، واستخدام القيمة العادلة كمقياس في اختبار انخفاض القيمة. كما صدر FAS 144 محاسبة الإنخفاض أو التخلص (disposal) للأصول الطويلة الأجل، يطالب باستخدام مقاييس القيمة العادلة في التأكد من الانخفاض في الأصول الطويلة الأجل

صدر عام ٢٠٠٢ FIN 45 (تفسير) المحاسبة عن الضمانات أو الكفالات ومتطلبات الافصاح عنها، تتضمن الضمانات المباشرة لديون الآخرين، يطالب باستخدام مقاييس القيمة العادلة لبعض الإلتزامات stand-ready لأداء وتنفيذ الدفعات المستقبلية.

صدر في عام ٢٠٠٣ FAS 150 المحاسبة عن بعض الأدوات المالية تشمل الإلتزامات وحقوق الملكية، يطالب بالافصاح الأولي واللاحق للأدوات المالية المصنفة بأنها التزامات بالقيمة العادلة

صدر في عام ٢٠٠٤ FAS 123 (المنقح) الدفع على أساس الأسهم، يتطلب أن يتم الاعتراف بالأسهم المقدمة للموظفين كتعويض باستخدام القيمة العادلة.

صدر في عام ٢٠٠٦ FAS 157 مقاييس القيمة العادلة قدم فيه ولأول مرة إطاراً U.S GAAP لمقاييس القيمة العادلة.

أيضاً تم في ٢٠٠٦ إلغاء FAS 140 وتم إصدار معيارين بدلاً عنه FAS 155 المحاسبة عن الأدوات المالية الهجينة (المختلطة) و FAS 156 المحاسبة عن الأصول المالية، يتطلبان مقاييس القيمة العادلة عند الاعتراف المبدئي لجميع أصول والإلتزامات المعترف بها بشكل منفصل، والسماح باستخدام القيمة العادلة للأدوات المالية الهجينة التي تتضمن في محتواها مشتقات ضمنية.

صدر في عام ٢٠٠٧ FAS 159 خيار القيمة العادلة للأصول المالية والإلتزامات المالية ، والسماح بالقيمة العادلة للعديد من الأصول والإلتزامات المالية.

والمعيار FAS 141 (المنقح) اندماج الأعمال يتطلب التسجيل بالقيمة العادلة لجميع الأصول التي تم حيازتها وجميع الإلتزامات التي تم استحقاقها في اندماج الأعمال

الشكل -1- مراحل تطور معايير القيمة العادلة في معايير المحاسبة الأمريكية الصادرة عن FASB [1] [2]

[1] Barbut, Yosef, Abahoonie, Edward, "Fair-Value Accounting Tax Considerations", **Financial Executive**, (Vol.25, Issue.2, 2009), pp50-51.

[2] www.fasb.org.

2-2-2: أسباب الانتقال نحو محاسبة القيمة العادلة:

يُلاحظ في الآونة الأخيرة الاتجاه الواضح لكل من FASB وIASB نحو القيمة العادلة، وهناك عدة أسباب ساهمت في التمسك بالقيمة العادلة، والمطالبة بالاعتماد عليها في القياس المحاسبي والتخلي عن التكلفة التاريخية ومن هذه الأسباب:

أولاً: التغيرات في البيئة الاقتصادية.

ثانياً: العولمة ومشروع التقارب بين FASB وIASB.

ثالثاً: ضرورة الإفصاح عن الأصول المعنوية.

رابعاً: التوجه نحو مفهوم الدخل الاقتصادي.

خامساً: تجربة إنرون والأدوات المالية.

سادساً: قبول نظرية المحاسبة للقيمة العادلة.

أولاً: التغيرات في البيئة الاقتصادية:

يمر الاقتصاد في الولايات المتحدة الأمريكية بتغيرات كبيرة خلال الـــ 25 سنة الأخيرة، أحد هذه التغيرات الهامة في البيئة الاقتصادية هي التجارة عبر الانترنت، التي أدت بدورها إلى ما يطلق عليه البعض بثورة المعلومات[1].

ونتيجة لذلك تحولت نسبة كبيرة من الشركات الأمريكية الممثلة للاقتصاد الأمريكي من نظام (bricks & mortars) (وهو نظام أساسه الوجود المادي الملموس أي يلزم لقيام المنشأة بالتجارة وجود تبادل وجهاً لوجه بين البائع والمشتري) إلى نظام أساسه المعلومات، أي أن التجارة عبر الانترنت أدت إلى تطورات هامة في تكنولوجيا المعلومات، وهذا ما أثر بدوره وبعمق على الاقتصاد الأمريكي والعالمي أيضاً[2].

هذا التحول في الاقتصاد سماه البعض بالتحول من الاقتصاد الصناعي إلى اقتصاد المعلومات، وبما أن المحاسبة هي علم اجتماعي ومحرك التغيير فيها هو البيئة المحيطة، بالتالي فإن تطور الاقتصاد من الاقتصاد الصناعي إلى اقتصاد المعلومات، قد أثر عليها حتماً، حيث فرض عليها هذا التحول القيام بالعديد من التطورات والتغيرات في أساسياتها، وبصرف النظر عن توقيت بداية المرحلة الثورية التي تمر بها المحاسبة إلا أن المحاسبة تخضع الآن لأحد أهم التغيرات الثورية في التاريخ المعاصر منذ اختراع pacioli للقيد المزدوج في 1494، والسبب في هذا التغيير هو اقتصاد المعلومات الجديد، فكل ما

---

[1] Zyla, Mark.L, **Op. Cit.**, p 6.

[2] **Idem**.

كان سائداً في الاقتصاد الصناعي يجب أن يتغير، لكي تضيق الفجوة بين متطلبات الاقتصاد ومستخدمي القوائم المالية، وبين ما تقدمه المحاسبة من معلومات، فالإطار المفاهيمي المحاسبي الذي كان سائداً خلال فترة الاقتصاد الصناعي أكد على التكلفة التاريخية H.C، واعتمد على القواعد Rules مقابل المبادئ Principles، كما ركز على العملية Transaction بدلاً من الحدث الاقتصادي، واعتمد على مراكز التكلفة allocation of costs حيث عكس هذا الإطار القواعد التي سمحت بالتقديرات والمحاكمات، وأكد بحزم على دقة مجمعات التكلفة المستوحاة من مقاييس التكلفة التاريخية، كما ركز على الموثوقية والقابلية للتأكيد وظهرت به أهمية المستند، إلا أن الإطار المفاهيمي المحاسبي الجديد الذي يشكل ثورة في أساسيات المحاسبة، تبنى القيمة العادلة بدلاً من التكلفة التاريخية، واعتمد على المبادئ بدلاً من القواعد، كما ركز على الحدث الاقتصادي بدلاً من العملية، واهتم بمفهوم العرض العادل بدلاً من الموثوقية، كما ظهرت العولمة كأحد معالم هذا الإطار[1].

الجدول[2] رقم – 1 – المحاسبة في كل من اقتصاد المعلومات والاقتصاد الصناعي

اقتصاد المعلومات	الاقتصاد الصناعي
للملائمة الأولوية في الإطار المفاهيمي المقترح	الموثوقية كمرادف لقابلية التأكد
القيمة العادلة	التكلفة التاريخية
أساسه المبادئ	أساسه القواعد
التركيز على الحدث الاقتصادي	التركيز على العملية
العرض العادل كبديل للموثوقية	مخصصات التكلفة
العولمة	

وبالتالي فإن هذا الانتقال التدريجي نحو اقتصاد المعلومات هو ما يعزز ويدعم وجود القيمة العادلة، ولكن وبما أن هذا التحول المحاسبي لم يكتمل بعد فإننا الآن في وسط مرحلة مشتركة تشمل الإطارين معاً، الإطار المحاسبي الخاص بالاقتصاد الصناعي والإطار المحاسبي الجديد، والمعايير المحاسبية خير دليل على ذلك لأنها تمتلك خصائص الإطارين معاً[3].

---

[1] Shortridge, Rebecca, and Smith, Pamela, "Understanding the changes in accounting thoughts", **Research in Accounting Regulation**, (Vol.21, 2009), pp 11-12.
[2] **Ibid.**, p12.
[3] **Idem.**

ثانياً: العولمة ومشروع التقارب بين FASB وIASB:

الهدف من العولمة هو الانفتاح والتحرير الاقتصادي، وتنامي الاندماج الدولي لمختلف الأسواق[1]، ويمكن تعريف العولمة بأنها محاولة جعل العالم قرية واحدة، ومن الطبيعي أن هذه القرية الواحدة تحتاج لقوائم مالية معدة وفق معايير محاسبية واحدة لتسهيل عملية المقارنة بين هذه القوائم المالية الموجودة في دول مختلفة.

وهذا ما عمل عليه IASB عند تبنيه للقيمة العادلة، حيث أنه من أهم مزايا القيمة العادلة هي قدرتها على تحقيق قابلية المقارنة وزيادة الشفافية في القوائم المالية بعكس التكلفة التاريخية[2].

وكما هو معروف حالياً يتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية من قبل أكثر من 100 دولة حول العالم[3]، كما يتم الآن ما يسمى بمشروع التقارب بين كل من IASB وFASB، والذي يهدف إلى إزالة الفروق بينهما، وجعل المعايير الصادرة عن FASB أكثر قرباً من المعايير التي يصدرها IASB، والتي تعرف بأنها أكثر تبنياً للقيمة العادلة من FASB[4].

أي أن هناك توجهاً عالمياً نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومن هذه التوجهات أيضاً بالإضافة إلى مشروع التقارب السابق، تلك التي كانت في 7 حزيران 2002 حيث وافق مجلس الوزراء الأوروبي على قانون يفرض على جميع الشركات الموجودة في الاتحاد الأوروبي (EU) والمسجلة في سوق الأوراق المالية إعداد وعرض قوائمها المالية بالاعتماد على معايير المحاسبة الدولية منذ بداية عام 2005[5]، بالإضافة إلى العديد من الخطوات الأخرى التي تؤيد عولمة المعايير، وكذلك الحال في سورية فقد صدرت العديد من القوانين التي تنادي بتبني معايير المحاسبة الدولية، والتي سيأتي ذكرها لاحقاً.

وبالتالي فإن مفهوم العولمة والتقارب بين FASB وIASB هو من أحد الأسباب التي ساهمت في زيادة انتشار مفهوم القيمة العادلة عالمياً.

---

[1] بلوناس، عبد الله، "عولمة الاقتصاد: الفرص والتحديات"، **مجلة جامعة دمشق**، (م24، ع1، 2008)، ص181.

[2] Zack, Gerard.M, **Op. Cit.**, p19.

[3] صالح، رضا، "أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الإسكندرية، (م 46، ع 2، 2009)، ص 21.

[4] Zyla, Mark.L, **Loc. Cit.**

[5] Langendijk, Henk, Swagerman, Dirk, and Verhoog, Willem, " **Is Fair Value Fair: Financial Reporting in an International Perspective**", (1st.ed; England: John Wiley & Sons LTD., 2003), p1.

ثالثاً: ضرورة الإفصاح عن الأصول المعنوية:

ظهرت اتجاهات قوية لضرورة الإفصاح عن تفاصيل الأصول المعنوية، حيث أخذت تظهر أهمية هذه الأصول المعنوية بمرور الزمن[1]، لاسيما أن القيمة الإجمالية لأي مشروع أخذت تحتوي على أصول معنوية وغير ملموسة خلال 25 عام مضى، بشكل أكبر مما كانت عليه سابقاً، وهنا ظهرت أهمية القيمة العادلة، كطريقة قياس لتلك الأصول التي لم يكن لها طريقة قياس وفق طرق المحاسبة التقليدية[2].

رابعاً: التوجه نحو مفهوم الدخل الاقتصادي:

من الملاحظ في الآونة الأخيرة توجه كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) نحو إصدار وتعديل العديد من معايير المحاسبة والتي تركز في مضمونها على القيمة العادلة، لغرض الوصول إلى مفهوم الدخل الاقتصادي والابتعاد بذلك عن الدخل المحاسبي التقليدي والمتبع منذ مدة ليست بالقصيرة[3]، فمنذ فترة كبيرة والتوجه العام للاقتصاديين والمحاسبيين لتحقيق الدخل الاقتصادي يزداد بشكل كبير لما فيه من مصداقية عالية تنعكس بشكل جيد على مصداقية القوائم المالية للشركات، ولكن عقبات تطبيق وتفعيل الدخل الاقتصادي كان لها الدور الأساسي في عدم تمكنهم من استخدامه كبديل للدخل المحاسبي، ولكن الآن وبواسطة التوجه لاستخدام القيم العادلة من خلال المعايير المحاسبية أصبح من الممكن تفعيل استخدام الدخل الاقتصادي ولكن بشكل لا يزال غير فعال[4].

خامساً: تجربة إنرون والأدوات المالية:

تم تسليط الضوء على التقارير المالية ومدى جودة هذه التقارير بسبب ما حدث في (Enron -Xerox - World com) وهذا بدوره وضع عبئاً كبيراً على واضعي المعايير المحاسبية التي تعتبر المسؤولة عن جودة هذه التقارير، هذا ما أدى إلى طرح القيمة العادلة كأحد الحلول التي يُرجى أن تساعد في تحسين جودة القوائم المالية دون الشفاء من جميع الأمراض[5].

---

1 علي، عبد الوهاب، "**موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة مراجعة الحسابات في بيئة التجارة الالكترونية وانهيار أسواق المال الجزء الخامس**"، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2009)، ص4.

2 Zyla, Mark.L, **Loc. Cit**.

3 القشي، ظاهر، الخطيب، حازم، "توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الإقتصادي وأثر ذلك على الإقتصاد"، **مجلة الزيتونة للبحوث العلمية**، جامعة الزيتونة الأردنية، (م2، ع2، 2004)، ص2.

4 المرجع السابق، ص5.

5 King, Alfred M., 2008, **Op. Cit**., p4.

يخلص بعض المحاسبين من متابعة انهيار إنرون إلى أن أحد العوامل التي ساعدت إنرون على طهو أحد كذباتها كان قدرتها على تقييم أداتها المالية[1].

والحل بالنسبة لواضعي المعايير كان بسيطاً وهو بأنه بدلاً من أن تقوم المنشأة بتقييم أدواتها المالية بنفسها، عليها أن تقيّمها بما قد يدفعه مشتري ما خارج المنشأة لقاء هذه الأدوات، بطريقة أخرى فإن السوق (العالم الحقيقي) هو من سوف يقوم بهذه العملية، وبالتالي لمقابلة الخطأ الذي قامت به إنرون، أصدرت FASB وبدعم من SEC قواعد حاسمة جديدة، وكان الغرض الأساسي من إصدارها هو التأكد من أن جميع القيم العادلة الظاهرة بميزانيات الشركات تم إعدادها بالاستناد إلى السوق نفسه[2].

وبما أن سوق الأدوات المالية يشهد توسعاً خلال العشر سنوات الأخيرة، لاسيما أن عدد الأدوات المالية الجديدة لانهاية له، بالتالي ساهم ذلك في تبني القيمة العادلة، خاصة وأن أزمة إنرون لم تؤدي إلى التحول عن القيمة العادلة بل العكس، فرغم ما حدث لم يتخل عنها واضعو المعايير بل أحكموا قواعدها وشددوها، محاولين وضع قواعد تحد من المحاسبة الإبداعية[3].

سادساً: قبول نظرية المحاسبة للقيمة العادلة:

حدث خلال الفترة السابقة خلال 42 عاماً تقريباً العديد من الأمور التي أدت إلى تبني باحثي نظرية المحاسبة للقيمة العادلة، أحد هذه الأمور التي ساهمت في دعم القيمة العادلة لدى الباحثين هو التضخم وهو انخفاض في قيمة الوحدة النقدية، وهو يحول دون إمكانية المقارنة المحاسبية[4].

حيث كانت الخطوة الكبيرة الأولى في أواخر السبعينات عند ارتفاع معدلات التضخم فقد تجاوزت حينها 10% إلى 15%، حيث أن وجود معدل تضخم بمعدل 15% أدى إلى ضياع الفائدة التي تقدمها التقارير المحاسبية والتي تعتمد بشكل كلي على التكلفة الأصلية للأصول المكتسبة منذ 10 سنوات أو أكثر، بالإضافة إلى أن مصاريف الاستهلاك المعدة بناءً على التكلفة الأصلية لن تكون كافية لاستبدال الأصل القديم عندما يحين موعد استبداله، وقد حاولت بعض الدول التي عانت من ارتفاع معدل التضخم بشكل عالٍ نسبياً وبصورة مستمرة كالبرازيل اقتراح بعض التسويات التي يجب تسجيلها في القوائم المالية لجعلها ملائمة، فبدون القيام بمثل هذه التسويات يُفترض أن الليرة المنفقة قبل عشر سنوات لها قيمة الليرة المنفقة في الوقت الحالي، وبالتالي فإن إحدى المجادلات في نظرية

---

[1] **Idem.**
[2] **Ibid.**, p5.
[3] **Idem.**
[4] **Idem.**

المحاسبة هو وجود قيمة ملائمة يمكن من خلالها التخلص من أثر التضخم (التآكل في قيمة الوحدة النقدية)[1].

أما الأمر الآخر والذي أدى إلى تقبل القيمة العادلة هو ارتفاع وانخفاض الأسعار بشكل مستمر وبدون قاعدة ثابتة، حيث أنه خارج أوقات التضخم لا تزال الأسعار تتراوح بين ارتفاع وانخفاض بلا ثبات، وهذا ينتج عن ضعف إنتاجية المواد الأولية، وظهور السلع الجديدة، وأسباب عديدة أخرى تتضمن التكنولوجيا[2].

حيث أنه في حال وجود هذا الارتفاع والانخفاض غير المنطقي تصبح القوائم المالية غير ملائمة، فهي لم تعد تعكس القيمة الحقيقية للأصول والتي تمثل تكلفة حيازة الأصل اليوم أو القيمة البيعية للأصل لطرف ما[3].

بناءً على ذلك كانت الرغبة في إيجاد مدخل جديد يساهم في أن تعكس القوائم المالية القيم الحالية، حيث أن نموذج التقرير المالي التقليدي الحالي الذي يعتمد على الأسعار التاريخية الفعلية المدفوعة، التي أصبحت بالية وغير ملائمة لا يعكس الواقع الاقتصادي وبالتالي لا يساعد في اتخاذ قرارات الحاضر.

2-2-3: مزايا القيمة العادلة وانتقاداتها:

لا يستطيع أحد أن ينكر أهمية القيمة العادلة، وفائدتها لمستخدمي القوائم المالية، ولكن ليس هناك شك بأنها ليست الأفضل على الإطلاق، فبالرغم من المزايا المتعددة التي توفرها القيمة العادلة للمعلومات المالية، إلا أن هناك بعض المآخذ عليها وسيتم التطرق للمزايا والانتقادات الموجهة إليها:

2-2-3-أ: مزايا القيمة العادلة:

1. تزيد القيمة العادلة من ملائمة الأرقام التي يتم الإفصاح عنها، حيث أنها تقدم أرقاماً محدَثة بشكل مستمر تعد بتاريخ كل عملية قياس، وليس في تاريخ حصول العملية[4].
2. تعتبر القيمة العادلة المقياس الأكثر ملائمة للمحاسبة عن الأصول والالتزامات المالية[5].

---

[1] **Idem.**
[2] **Idem.**
[3] **Idem.**
[4] Rossi, John D., "Weighing your financials: a look at the impact of fair value", **Pennsylvania CPA Journal**, (Vol.80, Issue.1, 2009), p31.
[5] حماد، طارق، مشكلات تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في البيئة المصرية (بالتطبيق على البنوك)، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، عين شمس، (ع2، 2002)، ص546.

3. تقييم الممتلكات والأراضي والمعدات باستخدام القيمة العادلة يوفر بعض الخصائص بشكل أفضل مما قد يوفره تقييمها بالتكلفة التاريخية، وهذه الخصائص هي[1]:

أ- الملائمة: فالقيمة العادلة تساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات بشكل أفضل من التكلفة التاريخية من خلال تحقيقها للصفات التالية:

1- التنبؤية (Predictive): قدرة المعلومات على رفع احتمال التنبؤ الصحيح بالدخل.

2- التغذية الراجعة (ردة الفعل) (Feedback): قدرة المعلومات على مساعدة المستخدمين في مطابقة أو تصحيح التوقعات المسبقة.

3- الوقتية (Timeliness): وجود معلومات متاحة لمتخذي القرار قبل أن تفقد هذه المعلومات قدرتها في التأثير على القرارات.

ب- القابلية للمقارنة (Comparability): قدرة المعلومات على تمكين مستخدميها من تحديد التشابه والاختلاف بين الظواهر الاقتصادية، فعندما تكون القيم العادلة مقاسة بموثوقية عندها تمكن القيمة العادلة مستخدميها من إجراء المقارنات بشكل أفضل مما توفره التكلفة التاريخية التي تعجز عن توفير هذه الإمكانية.

ت- الاتساق (Consistency): وهو التطابق والانسجام من فترة لأخرى دون حدوث التغير في السياسات والإجراءات المستخدمة، ومحاسبة القيمة العادلة توفر معلومات متجانسة ومتناسقة خلال الزمن.

ث- الموثوقية (Reliability): تتفوق القيمة العادلة على التكلفة التاريخية في بعض جوانب الموثوقية، حيث أن الموثوقية تتكون من القابلية للتأكد، وعدالة العرض، والحيادية، تتفوق القيمة العادلة على التكلفة التاريخية في النواحي التالية:

1- عدالة العرض (Representational Faithfulness): وهو التوافق أو التشابه بين مقياس أو توصيف، وبين الظاهرة التي ينوي عرضها، وهذا ما توفره القيمة العادلة بشكل أفضل من التكلفة التاريخية.

2- الحيادية (Neutrality):عدم وجود أي تحيز مقصود في المعلومات المفصح عنها، للحصول على نتائج مسبقة تقنع الأخرين بسلوك معين، وهذا ما تقدمه القيمة العادلة وتتجاهله التكلفة التاريخية.

---

[1] Herrmann, Don, Saudagaran, Shahrokh, and Thomas, Wayne, "The quality of fair value measures for property, plant, and equipment", **Accounting Forum**, (Vol.30, 2006), pp49-54.

4. تساعد محاسبة القيمة العادلة على تعزيز مفهوم الشفافية في الشركات، بالتالي فهي تساعد على تطبيق مبادئ الحوكمة، حيث أن الشفافية التي تعكسها الشركات دليل على قوتها وثقتها بنفسها، بينما الشركات التي تعتم ولا تتصرف بشفافية فهي بالتأكيد تخفي شيئاً مما يجعل الاستثمار فيها خطيراً[1].
5. توفر القيمة العادلة أساساً محايداً لتقييم كفاءة الإدارة في إدارة الأموال عن طريق توضيح تأثير قراراتها بالبيع أو الشراء أو الاحتفاظ بأصول مالية، وتكبد الالتزامات المالية أو سدادها والاحتفاظ بها[2].
6. تمتلك القدرة على قياس الحقائق الاقتصادية السائدة في البيئة المالية التي تعمل بها المنشأة[3].
7. تمتلك القدرة على توفير المعلومات الكافية عن المخاطر والعائد على الاستثمار[4].
8. للقيمة العادلة تأثير إيجابي على إدارة المخاطر[5]، بينما هناك احتمال أن تخلق محاسبة التكلفة التاريخية الدوافع لدى البنوك لعقد عمليات بيع للأصول غير فعالة وغير كفؤة في سبيل الحصول على مكاسب بشكل مبكر، أي ما يسمى حالياً بإدارة الأرباح التي كانت حافزاً لتقدم القيمة العادلة كمقياس بديل للأدوات المالية[6].
9. إن القيمة العادلة تشكل تطوراً إيجابياً في التقرير المالي وذلك من الناحية النظرية[7].
10. قد تعتبر أحد الحلول الملائمة لحل مشكلة الاختلافات بين ما يُعرض في الميزانية وبين ما تساويه منشأة ما في سوق الأسهم أو ما قد يدفع لقاء هذه المنشأة[8].
11. إن القيمة العادلة تقدم إشارات إنذار مبكرة حول احتمال وجود أزمة مالية على المدى القريب، وهذا يجعل الشركات تتخذ الإجراءات اللازمة في وقت مسبق، وبذلك قد تخفض القيمة العادلة من شدة الأزمة[9].
12. توفر القيمة العادلة فهم الصورة الصحيحة للسوق، كما أنها تعكس الأوضاع المالية الحالية للمؤسسات المالية بطريقة أفضل مما قد يقوم به غيرها من الطرق[10].

---

[1] Langendijk, Henk, Swagerman, Dirk, and Verhoog, Willem, **Op. Cit.**, pp234-235.

[2] الطرايرة، جمال علي، **مرجع سبق ذكره**، ص 112.

[3] **المرجع السابق**، ص 113.

[4] **المرجع السابق**، نفس الصفحة.

[5] Langendijk, Henk, Swagerman, Dirk, and Verhoog, Willem, **Op. Cit.**, p24.

[6] Laux, Christian, Leuz, Christian, "The crisis of fair value accounting: making sense of the recent debate", **Accounting, Organization and Society**, (Vol.34, 2009), pp829-830.

[7] Langendijk, Henk, Swagerman, Dirk, and Verhoog, Willem, **Op. Cit.**, pp109-110.

[8] **Ibid.**, p348.

[9] Laux, Christian, Leuz, Christian, 2009, **Op. Cit.**, p829.

[10] Bernan, International Montary Fund, "Global Financial Stability Report, October 2008, **World Economic and Financial Surveys**, p123.

2-2-3- ب: انتقادات القيمة العادلة:

1. وجود عناصر يصعب أو يستحيل تحديد قيمتها السوقية[1].
2. تجعل معايير القياس معايير شخصية وقد يصعب التحقق منها[2]، بينما يوفر مبدأ التكلفة التاريخية قياساً أكثر موضوعية[3].
3. ينجم عن قياس القيمة العادلة الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة، وهذا يتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد[4].
4. قد يؤدي استخدام القيمة العادلة إلى زيادة الحاجة لوجود كادر مالي أكثر خبرة مما تتطلبه التكلفة التاريخية، وقد تزداد الحاجة للمحللين الماليين لأنهم سيعطون رأيهم حول الشركات بالاعتماد على الربح المستقبلي[5]، كما أن تدقيق المعلومات المعتمدة على القيمة العادلة أكثر صعوبة بالنسبة للمدقق من تدقيق المعلومات المستندة على التكلفة التاريخية[6].
5. لا تتوفر في المعلومات الناتجة عن القيمة العادلة الموثوقية من ناحية القابلية للتأكد بالنسبة للممتلكات وللأراضي وللمعدات[7].
6. تخفض القيمة العادلة من الشفافية في البنوك كما يصبح معها أداء الإدارة أقل وضوحاً[8].
7. هناك بعض المشاكل في الجانب المفاهيمي (تعريفات ومفاهيم) القيمة العادلة[9].
8. تعتمد القيمة العادلة على الكثير من التنبؤات والافتراضات لحساب التدفق النقدي، ففي غياب السوق المناسب سيتم الاعتماد على صافي التدفقات النقدية لحسابها، وبالتالي تصبح القيمة العادلة مهددة بخطر عدم دقة هذه التنبؤات خلال الزمن، كما يزداد التعقيد والتقلب والاعتماد على نماذج معقدة، وبالتالي سيكون هناك القليل ممن يستطيعون التعامل معها[10].
9. إن القيمة العادلة ليست موضع ثقة، فهي تقدم الميزانية بناءً على أسعار الأسهم في السوق المالي فهي القيمة الحقيقية للشركة على حد قول البعض، ولكن بالرجوع إلى أسباب ارتفاع وانخفاض سعر السهم، فقد تكون ناتجة عن قرارات متسرعة نابعة عن الطمع أو الخوف، وهما مستشاران غير مؤهلان لأن يكونا محل ثقة، بالتالي فإن القيمة العادلة هي محرك نزوي متقلب وغير ثابت[11].

---

[1] **Ibid.**, p109.

[2] الطرايرة، جمال علي، مرجع سبق ذكره، ص109.

[3] المرجع السابق، ص 110.

[4] المرجع السابق، نفس الصفحة.

[5] Langendijk, Henk, Swagerman, Dirk, and Verhoog, Willem, **Op. Cit.**, p353.

[6] **Ibid.**, pp109-110.

[7] Herrmann, Don, Saudagaran, Shahrokh, and Thomas, Wayne, **Loc. Cit.**

[8] Langendijk, Henk, Swagerman, Dirk, and Verhoog, Willem, **Op. Cit.**, p24.

[9] Aslanertik, Banu, "fair value consideration during the current financial crisis", paper presented at EconAnadolu : Anadolu International Conference in Economics, Eskisehir, turkey, June 17-19, 2009),p9.

[10] Langendijk, Henk, Swagerman, Dirk, and Verhoog, Willem, **Op. Cit.**, p263.

[11] **Ibid.**, p117.

10. كما أن موضوعية المقيمين موضع سؤال فهم بالنهاية متعاقدين مع إدارة المنشأة ويقبضون أتعابهم منها، وتتوقع الإدارة منهم أن تكون تقييماتهم عند حسن ظنها بهم، ولكن هذا الاعتراض ثانوي لأنه يوماً بعد يوم تزداد حدة القوانين التي تقف للمقيمين بالمرصاد إن ثبت أنهم قاموا بالتلاعب بتسجيل القيم العادلة بتقاريرهم[1].

11. إن استخدام القيمة العادلة بالاعتماد على الأسعار السوقية مع توفر كافة الشروط المطلوبة في السوق يقدم معلومات أفضل، ولكن في حال عدم تواجد هذا السوق فقد تتعرض لخطر الانتقال لمنطقة تكون فيها المعلومات غير واقعية، وتقوم فيها الإدارة بالتصويت للحصول على القرارات بدلاً من تقديم معلومات حيادية عن آراءها الشخصية[2].

12. قد لا تقدم القيمة العادلة معلومات مفيدة للأغراض الداخلية لإدارة المنشأة، فما هو مفيد للاستخدام الخارجي ليس بالضرورة أن يكون مفيداً للأغراض الداخلية، وقد لا تكون قليلة النفع فحسب، ولكنها من الممكن أيضاً أن تجعل المعلومات المالية أقل فائدة وفعالية للمدراء الماليين، فبالرغم من أنه قد مر على وجود القيمة العادلة زمناً ليس بالقليل إلا أنها لم تستخدم بعد للأغراض الداخلية للإدارة، كالرقابة الداخلية، وأنشطة إدارة التكاليف، وقياس الأداء، أو لأغراض التسعير، بالرغم من أنه يشهد للمدراء الماليين وضابطي التكاليف (Cost Controller) بالتوجه نحو المداخل والتقنيات الجديدة إن كانت في سبيل تحسين الأداء، حيث أن إدارة الجودة ومحاسبة تكاليف الأنشطة خير دليل على ذلك، ولكن هذه الجهات عارضت القيمة العادلة و لم تكتفي بعدم تبنيها فقط، ولعل السبب في ذلك يعود إلى أن هذه الجهات تعودت على أن تكون قيمة أي شيء تقوم بقياسه عبارة عن مدى وليس نقطة محددة مقدرة[3].

13. إن القيام بالمهمات المطلوبة وفق متطلبات مفهوم القيمة العادلة، يتطلب فترة زمنية أطول لجمع البيانات وإعداد القوائم المالية، مما قد يؤدي إلى تأخير إعداد هذه القوائم وما يترتب على ذلك من عدم استيفاء بعض متطلبات الإفصاح أو الشروط المطلوبة من الجهات الرسمية والقانونية، وتأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية[4].

14. تؤدي القيمة العادلة إلى التقلب والتأرجح في النظام المالي (Procyclicality) فوفق هذا الانتقاد تصبح الفكرة الأساسية في تحديد القيمة العادلة (وهي أن الأسعار المقتبسة من السوق هي أفضل

---

[1] **Ibid.**, pp209-210.
[2] Broadley, Philip, "Discussion on 'financial reporting quality: is fair value a plus or a minus?' ", **Accounting and Business Research Special Issue: International accounting policy forum,** 2007, p46.
[3] King, Alfred M., "Fair Value Is Dangerous for Cost Management", **Cost Management**, (Vol.23, Issue.1, 2009), p43.
[4] دهمش، نعيم، وأبو زر، عفاف، "اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة"، **بحث مقدم في المؤتمر العلمي المهني السادس**، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان،الفترة بين 22-23 أيلول، 2004، ص31.

ما يمكن استخدامه لتحديد القيمة العادلة) خاطئة[1]، وتبرير ذلك هو أن الاعتماد على أسعار السوق في تحديد القيمة، يجعل البنوك ترفع من رافعتها المالية الظاهرة في ميزانياتها في قمة الدورة الاقتصادية (رخاء)، وبالمقابل يجعلها تخفض رافعتها المالية بنفس الأسلوب في قاع الدورة الاقتصادية (اضطراب وأزمات)[2]، ويعتمد رواد هذا الانتقاد في ذلك غالباً على البحث الاقتصادي الذي أظهر ولعقود أن الأسواق غالباً ما تكون غير كاملة (Imperfect)، في الأوقات العادية وبدرجة أكبر في الأوقات غير العادية[3]، أي أن رواده يدعون أن القيمة العادلة من خلال (Mark-to-Market) تساهم في إحداث التقلبات في ميزانيات البنوك، ومن ثم التقلب في النظام المالي الذي قد يؤدي إلى التدهور العشوائي في الأسواق المالية[4].

15. تساهم محاسبة القيمة العادلة في تخفيض سيولة الأسواق المالية (Illiquidity)، حيث يشير هذا الانتقاد أنه عندما تصبح الأسواق غير نشطة وأسعار العمليات غير متاحة[5]، عندها يصبح التحول عن الأسعار السوقية التي أصبحت مشوهة ممكناً، لاسيما أن معايير المحاسبة سمحت في مثل هذه الحالات، بالانتقال إلى المستوى الثالث من المستويات المستخدمة في تحديد مدخلات القيمة العادلة التي حددتها معايير المحاسبة والتي سبق الحديث عنها، وهو استخدام نموذج تقييم للوصول للقيمة العادلة[6]، هذا الانتقال نحو استخدام نموذج التقييم في تحديد القيمة العادلة ((Mark-to-Model)، بعد أن كان (Mark-to-Market))، يضع محاسبة القيمة العادلة أمام تحدي الموثوقية، والتي تعتبر الأسواق المضطربة بشكل خاص حساسة نحوه، فهذا الوجه غير الموضوعي في القيمة العادلة قد يساهم في تكوين أسواق تعاني من صعوبة في التسييل وذلك كلما ازداد التشكيك بتلك التقييمات[7]، حيث أن القيم لن تعد تعتمد على مؤشر موثوق بعد الآن، وبالتالي فإن القيم المفصح عنها هي مجال للشك، وهذا ما قد يجعل القيمة العادلة تساهم في تخفيض سيولة الأسواق المالية وجعلها (Illiquidity)، فمن قد يقدم على عمليات شراء دون الوثوق بالقيم المعروضة.

وترى الباحثة أنه بالرغم من أن القيمة العادلة تمتلك العديد من السلبيات فهي كثيراً ما تكون أقل موضوعية وأقل دقة، إلا أنها تقدم معلومات أكثر ملائمة وشفافية في بعض الأحيان، وهنا يظهر

---

[1] Nicolas Veron, "Fair Value Accounting Is the Wrong Scapegoat for This Crisis", **Accounting in Europe**, (Vol.5, Issue.2, 2008), p63.
[2] **Idem**.
[3] **Idem**.
[4] Laux, Christian, Leuz, Christian, 2009, **Op. Cit.**, pp829-830.
[5] Laux, Christian, Leuz, Christian, , "Did the Fair-Value Accounting Contribute to the Financial Crisis?", **Journal of Economic Perspectives**, American Economic Association, (vol.24, Issue.1, 2010), p115.
[6] Laux, Christian, Leuz, Christian, 2009, **Loc. Cit**.
[7] Novoa, Alicia, Scarlata, Jodi, and Sole, Juan, "Procyclicality and Fair Value Accounting", **International Monetary Fund working paper**, 2009), p9.

أن جودة التقارير المالية هي مفهوم مركب، يخضع لجهات وقوى متعارضة ويتأثر بخصائص المجتمع المالي وحاجاته، فعند تطبيق القيمة العادلة سيكون هناك ملائمة وشفافية أكثر، ولكن بالمقابل سيكون هناك احتمال التعرض لخطر انخفاض الموضوعية والدقة والموثوقية.

2-2-4: القوانين التي ألزمت الشركات السورية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية:

كما ذكر سابقاً أن تأثيرات العولمة قد وصلت إلى سورية أيضاً، وإحدى نتائجها إلزام العديد من القوانين السورية الشركات بإتباع معايير المحاسبة الدولية، ومن هذه القوانين:

1- القانون 28 لعام 2001 قانون إنشاء المصارف الخاصة[1]:

- في المادة – 19– منه: يترتب على كل مصرف يرخص بتأسيسه أن يتقيد بالمعايير المحاسبية الدولية.

2- قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم /22/ الصادر بتاريخ 2005/06/13[2]:

- في المادة – 15 – منه: تعتمد معايير المحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وتلتزم بالتالي جميع الجهات الخاضعة لإشراف الهيئة لإعداد بياناتها وقوائمها المالية وفقاً للمعايير المذكورة.

3- المرسوم التشريعي رقم /55/ قانون سوق الأوراق المالية الصادر عن السيد رئيس الجمهورية عام 2006 يتضمن ما يلي[3]:

- في المادة – 14– منه: على السوق أن تمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية الخاصة بها من خلال نظام محاسبي تعده إدارة السوق وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية.
- في المادة – 65 – منه: تُعتمد معايير المحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وتلتزم بالتالي جميع الجهات الخاضعة لإشراف الهيئة لإعداد بياناتها وقوائمها المالية وفقاً للمعايير المذكورة.
- في المادة –2– منه: تُعتمد معايير المحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ويتعين على جميع الجهات الخاضعة لإشراف ورقابة الهيئة إعداد بياناتها وقوائمها المالية وفقاً لهذه المعايير.

---

1 قانون إنشاء المصارف الخاصة رقم 28، عام 2001.

2 قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية رقم 22، عام 2005.

3 قانون سوق الأوراق المالية رقم 55، عام 2006.

4- قرار رقم 15 لعام 2007 صادر عن جمعية المحاسبين القانونيين[1]:

- في المادة – 1 – منه: اعتماد معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني في ممارسة المحاسبة والمراجعة بما لا يتعارض مع القوانين والأنظمة النافذة.

5- مرسوم الاستثمار رقم 8 لعام 2007[2]:

- في المادة –12 – منه: على المستثمر في أي مشروع حاصل على الموافقة القيام بما يلي: مسك حسابات نظامية للمشروع وفق معايير المحاسبة الدولية وتزويد الهيئة بنسخة من الميزانيات الخاصة بالمشروع مصدقة من قبل مكاتب وشركات تدقيق الحسابات المرخصة.

6- المرسوم رقم 490 بتاريخ 26/12/ 2007[3]:

- لتطبيق النظام المحاسبي في المؤسسات والشركات والمنشآت العامة ذات الطابع الاقتصادي بعد إلغاء المرسوم التنظيمي المتضمن النظام المحاسبي الموحد رقم 287 لعام 1978 وقد أتى النظام المحاسبي الجديد منسجماً مع معايير المحاسبة الدولية إلى حد بعيد.

7- قانون الشركات رقم /3/ لعام 2008[4]:

- في المادة – 195– منه: في الباب الخاص بالشركات المساهمة أنه يجب على الشركة تنظيم حساباتها وتدقيقها وحفظ سجلاتها ودفاترها وفق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.
- المادة – 208– منه: على الشركة القابضة أن تعد في نهاية كل سنة مالية ميزانية مجمعة وبيانات الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية لها ولجميع الشركات التابعة لها وأن تعرضها على الهيئة العامة مع الإيضاحات والبيانات المتعلقة بها وفقاً لما تتطلبه معايير وأصول المحاسبة والتدقيق الدولية المعتمدة.

---

[1] قرار رقم 15، الصادر عن جمعية المحاسبين القانونيين، عام 2007.

[2] مرسوم الاستثمار رقم 8، عام 2007.

[3] المرسوم رقم 490، عام 2007.

[4] قانون الشركات رقم 3، عام 2008.

الفصل الثالث

تدقيق تقديرات القيمة العادلة؛ مشاكلها ومتطلباتها

الفصل الثالث

تدقيق تقديرات القيمة العادلة؛ مشاكلها ومتطلباتها

مقدمة:

إن مهمة المدقق هي الحصول على أدلة تدقيق كافية توفر له تأكيداً معقولاً حول عدالة القوائم المالية محل التدقيق، ولأداء هذه المهمة يقوم بالعديد من الإجراءات المتنوعة، لكي تمكنه من الحصول على الأدلة اللازمة لإبداء رأيه في تلك القوائم[1].

وإن التزايد في استخدام مقاييس القيمة العادلة في التقرير المالي، وضعت المدققين أمام العديد من التحديات، باعتبار أن مقاييس القيمة العادلة غالباً ما تتضمن مدخلات تعتمد على الحكم الشخصي وغيرها من الافتراضات الأخرى التي يحضرها معدو القوائم المالية، هذا الجانب من الحكم الشخصي في مقاييس القيمة العادلة خلق التعقيدات في تدقيق تلك المقاييس[2]، وهذا ما جعل مهمة المدقق أكثر صعوبة بشكل عام مقارنة بتدقيق المعلومات المحاسبية التي لا يعتمد إعدادها على مفهوم القيمة العادلة.

ويتناول هذا الفصل، مشاكل عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة؛ متعرضاً للتحديات والصعوبات المحتملة في عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة، والأخطاء المحتملة في عملية إعداد تلك التقديرات وواجب المدقق نحوها، ومن ثم متطلبات عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة؛ حيث يتناول طبيعة عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة والمعايير التي قدمت إرشاداً لها، ومراحل عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة، بالإضافة إلى أسس استخدام عمل خبير، ومسؤولية الإدارة عن إعداد تقديرات القيمة العادلة.

لذا قسم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:

المبحث الأول: مشاكل عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة.

المبحث الثاني: متطلبات عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة.

---

[1] القاضي، حسين، دحدوح، حسين، وقريط، عصام، "**أصول التدقيق (1)**"، (دمشق: منشورات جامعة دمشق، 2007/2006)، ص 422.

[2] Zyla, Mark.L, **Op. Cit.**, p 299.

المبحث الأول

مشاكل عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة

تحتل تقديرات القيمة العادلة مكاناً دولياً هاماً وذلك بسبب تبني واضعي المعايير المحاسبية لها وبشدة، وهذا ما يقتضي إعطاء نفس الأهمية لكيفية تدقيق تلك التقديرات.

وقد تناول هذا المبحث ما يأتي:

3-1-1: التحديات المحتملة في عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة.

3-1-2: الصعوبات المحتملة في عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة.

3-1-3: الأخطاء المحتملة في عملية إعداد تقديرات القيمة العادلة وواجب المدقق نحوها.

3-1-1: التحديات المحتملة في عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة:

تشترك جميع التقديرات المحاسبية بالطبيعة نفسها، وهي أنها تعتمد جميعاً بشكل أو بأخر على التقدير الشخصي للقائم على إعدادها، وتعتبر مقاييس القيمة العادلة من أهم التقديرات المحاسبية التي نشهد توسعاً باستخدامها، هذا التوسع في استخدام مقاييس القيمة العادلة في القوائم المالية خلق تحد كبير على مدقق الحسابات مواجهته، لاسيما أن مقاييس القيمة العادلة تعتمد على تنبؤات بأحداث وظروف مستقبلية غير أكيدة؛ كحجم وتوقيت التدفقات النقدية، ومعدل الخصم، وظروف السوق المتغير لتحديد القيمة السوقية، بالتالي فهي تعتمد على درجة كبيرة من الحكم والتقدير الذاتي للتنبؤات التي يعدها معدو القوائم المالية أو خبير التقييم الذي تعاقدت معه المنشأة لمساعدتها في عملية القياس.

إن حاجة القيمة العادلة للتقدير الشخصي هو الذي خلق هذه التحديات في عملية تدقيقها، هذه التحديات تواجه المدققين في العديد من الدول كالولايات المتحدة الأمريكية، لاسيما أن مقاييس القيمة العادلة يتزايد انتشارها حول العالم[1].

وقد عبر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) عن بعض التحديات التي قد تواجه المدقق عند محاولته الحصول على دليل تدقيق كافٍ ليتمكن من إبداء رأيه حول مدى انسجام مقاييس القيمة العادلة مع الإطار المحاسبي الذي أعدت وفقه، من هذه التحديات[2]:

1) يعبر عن القيمة العادلة بأنها القيمة الحالية لعملية أو لعنصر ما في القوائم المالية، وفق الظروف السائدة في تاريخ القياس (وليس بتكلفتها التاريخية).
2) حاجة القيمة العادلة للمحاكمة حول الافتراضات الهامة التي تقوم عليها، والتي قد يقوم بها خبراء التقييم الذين تعاقدت معهم المنشأة.
3) مدى إتاحة وموثوقية المعلومات المستخدمة في قياس القيمة العادلة.
4) مقدار الأصول والالتزامات التي يسمح (أو يتطلب) قياسها بالقيمة العادلة.
5) اختيار وتطوير نماذج وتقنيات التقييم المقبولة.
6) الحاجة للإفصاح الملائم في القوائم المالية عن طرق القياس المستخدمة ومدى الشك المقدر، خاصة عندما تكاد تنعدم السيولة في الأسواق الملائمة كما في الأزمة المالية الحالية.

---

[1] Zyla, Mark.L, **Op. Cit.**, P299.
[2] International Auditing and Assurance Standards Board, "**Challenges in Auditing Fair Value Accounting Estimates in the Current Market Environment**, Staff Audit Practice Alert, October 2008.

3-1-2: الصعوبات المحتملة في عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة:

هناك أربعة أمور ذات صعوبة عالية بالنسبة للمدقق عند تدقيقه للقيمة العادلة وهي[1]:

1- تقييم إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة على عملية تقدير القيمة العادلة.

2- تحديد وتقييم مقاييس القيمة العادلة التي قد تحتوي على خطر عالي.

3- تحيز مدقق الحسابات نتيجة لثقة مفرطة.

4- تحيز مدقق الحسابات نتيجة لتفكير مُحَفز.

أولاً: تقييم إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة على عملية تقدير القيمة العادلة:

إن تقييم الرقابة الداخلية المطبقة على مقاييس القيمة العادلة، وتقييم مدى إمكانية الاعتماد عليها يعتبر عنصراً أساسياً في عملية التدقيق، ويعتبر اختبار فعالية الرقابة على مقاييس القيمة العادلة وغيرها من التقديرات المحاسبية الواردة في القوائم المالية مهمة أصعب من اختبار فعاليتها على العمليات التقليدية، وذلك لعاملين: الأول هو سرعة التعديل التي تطرأ على القيمة العادلة وطرق قياسها وتطبيقاتها، الأمر الذي يخلق التحديات لأنظمة الرقابة بأن تبقى متسقة مع إجراءات التقدير الجديدة، بالمقابل أغلب تطبيقات الرقابة الداخلية التقليدية مستقرة نسبياً من عام لآخر، أي أن الرقابة على عملية تقدير القيمة العادلة في تغير مستمر، هذا ما يجعلها تحتاج لعمل تدقيق ضخم ومختلف كل عام لفهمها وتقييمها، والعامل الثاني: يرتبط بصعوبة اختبار الرقابة على عملية تقدير القيمة العادلة حيث أن المنشأة غالباً ما تعتمد على تقنيات مختلفة بشكل أكثر من نظم الرقابة التقليدية، إذ أن الرقابة على عملية إعداد المعلومات المحاسبية المعتمدة على التكلفة التاريخية هي رقابة على عمليات تجارية وتوثيقاتها، بالمقابل فإن الرقابة على المعلومات المحاسبية المعدة على أساس القيمة العادلة هي رقابة على افتراضات وتوقعات مستقبلية، بالتالي فهي أكثر صعوبة[2].

ثانياً: تحديد وتقييم مقاييس القيمة العادلة التي قد تحتوي على خطر عالي:

على الإدارة تقديم وعرض الافتراضات الهامة لمقاييس القيمة العادلة، وهي الافتراضات التي تؤثر في مقاييس القيمة العادلة بشكل جوهري، ويمكن وصفها بأنها[3]:

- قابلة للتغيير.
- غير دقيقة بكميتها أو طبيعتها.

---

[1] Martin, roger.M, Rich, Jay.S, and Wilks, T.Jeffrey, **Op. Cit.**, pp297-298-299.
[2] **Ibid.**, p297.
[3] **Ibid.**, pp297-298.

- قابلة لإساءة التطبيق أو التحيز.

وعلى المدقق إعطاء حكم حولها، ويحدد أي منها يحتوي على خطر عالي، وهذا يعتبر عملية غير سهلة، وقد يكون من المناسب أن يقوم المدقق بتقديرات مستقلة خاصة به، وألا يكتفي فقط باختبار مدى منطقية هذه الافتراضات، عندها إن تشابهت النتائج التي توصل إليها مع نتائج الإدارة، يحصل على تأكيد إضافي على ملائمة مدخلات الإدارة، لكن في حالة الاختلاف ترتفع درجة الشك المهني لديه[1].

ثالثاً: تحيز مدقق الحسابات نتيجة لثقة مفرطة:

بحسب أبحاث علم النفس فإن الأشخاص يميلون للزيادة بالثقة بأحكامهم بزيادة حجم المعلومات المتوفرة لديهم بغض النظر عن نوعيتها ودقتها، وقد ينجم فرط الثقة أيضاً عند اعتمادهم على أنفسهم فقط دون الاعتماد على خبرات أخرى (كالمقيمين، أو خبراء الحاسب)، وهذا ما يؤدي إلى تخفيض فعالية عملية التدقيق[2].

رابعاً: تحيز مدقق الحسابات نتيجةً لتفكير مُحَفز:

تحدث عندما يؤثر مُعتقد أو أمر مفضل مسبق على تفكير الشخص خلال عملية اتخاذه للقرار، أو جمعه للمعلومات أو تقييمه وتقديره لها، من هذه الدوافع التي قد تدفع المدقق باتجاه معين هو معايير التدقيق ذاتها، حيث أوضحت (SAS No.92 AU sec 332 AICPA 2000): أن قيام المدقق بإتباع التعليمات والإرشادات بحرفية يجعله يقع وبسهولة فريسة للتحيز في التأكيد، فبناءً عليها فإن المدقق مسؤول عن البحث على دليل يبرهن صحة تأكيدات الإدارة، لا دليلاً منافياً لتلك التأكيدات، بينما ينبغي على المدقق البحث عن دليل ينافي تأكيدات الإدارة ولا يؤكدها على عكس ما تتطلبه معايير التدقيق[3].

---

[1] **Idem.**
[2] **Ibid.**, p298-299.
[3] **Ibid.**, p299.

3-1-3: الأخطاء المحتملة في عملية إعداد تقديرات القيمة العادلة وواجب المدقق نحوها:

هناك العديد من الأخطاء والتحيزات المحتملة التي يجب الحذر منها عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة، حيث أن بعض أبحاث علم النفس توصلت إلى أن متخذو القرار قابلين للتحيز في تقديراتهم للتنبؤات نحو ما يفضلونه، حتى في حال اعتمادهم على طرق إحصائية ورياضية في تحليل البيانات للقيام بتلك التنبؤات، وبعض الأخطاء والتحيزات المحتملة هي[1]:

1- حكم حدسي أو تنبؤي: فمقاييس القيمة العادلة تتضمن أحكاماً وتوقعات مستقبلية لذا من الممكن أن تتضمن على مثل هذه الأخطاء والتحيزات، فقد تناولت العديد من الدراسات في علم النفس قدرة الأفراد على إعطاء تقديرات وتنبؤات صحيحة حول المستقبل، وتوصلوا إلى ما يلي:

أولاً: لدى الأفراد مقدار قليل جداً من المعرفة حول كيفية وزن الأمور أو جمع المعلومات لاتخاذ القرارات، حتى وإن كانوا خبراء في الموضوع محل اتخاذ القرار، بالتالي ينبغي على المدقق الانتباه لذلك، فالإدارة تندرج تحت فئة متخذي القرار، بالتالي يجب أن يحذر المدقق من توصيفاتها للنتائج التي توصلت إليها في نماذج التقييم المستخدمة.

ثانياً: يقيس ويجمع الأفراد المعلومات بشكل غير متجانس عبر الزمن؛ أي أن هناك عشوائية في أحكامهم الصادرة (لاختلاف العوامل التي يستندون عليها في اتخاذ أحكامهم بمرور الوقت).

ثالثاً: تنقسم عملية اتخاذ القرار إلى بعدين:

1) يعتمد متخذو القرار على المعلومات بشكل جزئي، بينما يعتمدون على معتقداتهم بشكل أكبر.

2) يقوم متخذو القرار بجمع المعلومات وكأنهم يستخدمون قواعد تجميع بسيطة.

2- فرط الثقة: وذلك نتيجة لوجود حجم كبير من المعلومات، ولكن العديد من الدراسات أثبتت أن المعلومات الإضافية غالباً ما تفشل في زيادة الدقة في التنبؤات، ولكن رغم ذلك فإن الأفراد يزدادون ثقةً بمعلوماتهم عند زيادة حجم المعلومات المتاحة لديهم، فعلى المدقق أن ينتبه من هذه النقطة.

3- التحيز في التأكيد: الرغبة في الحصول على معلومات تدعم معتقد أو تفضيل ما، وهي ناجمة عن ثقة غير مبررة في هذا المعتقد أو التفضيل، كالاعتقاد بأن صافي التدفقات النقدية المستقبلية للأصول المقيمة باستخدام مدخل صافي الدخل أعلى من قيمتها باستخدام تنبؤات المبيعات الداخلية، هذا الاعتقاد قد يجعل الإدارة تتحيز في تأكيداتها.

---

[1] **Ibid.**, pp.293-296.

4- تفكير مندفع: ويعتبر العامل السابق جزء منه، فالمعتقد أو الدافع أو الرغبة لها تأثير على خطوات التفسير العقلية الأربع حيث يمكنها التأثير على حكم الفرد النهائي بأي من هذه المراحل:

1) معلومات نظرية.

2) البحث عن معلومات ملائمة تشكل نقطة للتفكير المندفع المرتبط بتحيز التأكيد.

3) تفسير أو تقييم المعلومات عند الحصول عليها.

4) وزن هذه المعلومات في سبيل الوصول إلى حكم نهائي.

5- تأثيرات التكرار: أي أن الأفراد يميلون لاستخلاص الثقة من صحة أحكامهم في تكرار الحدث (إعادة نفس الإجراء أكثر من مرة).

المبحث الثاني

متطلبات عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة

لتقديرات القيمة العادلة طبيعة خاصة ومميزة، جعلت لعملية تدقيقها طابعاً خاصاً ومعقداً بعض الشيء.

وقد تناول هذا المبحث الأفكار التالية:

3-2-1: طبيعة عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة والمعايير التي قدمت إرشاداً لها.

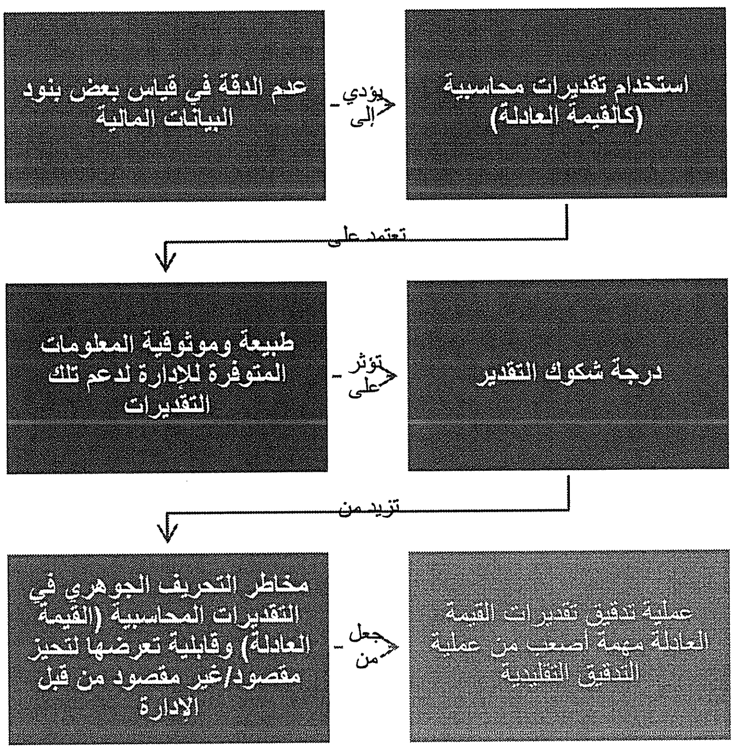
3-2-2: مراحل عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة.

3-2-3: استخدام عمل خبير ومسؤولية الإدارة عن إعداد تقديرات القيمة العادلة.

3-2-1: طبيعة عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة والمعايير التي قدمت إرشاداً لها:

3-2-1-1: طبيعة عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة:

إن عملية تدقيق البيانات المالية المعبرة عن تقديرات محاسبية كالقيمة العادلة إنما هي عملية أصعب من تدقيق البيانات التي لا تعتمد على تقديرات محاسبية في إعدادها، وذلك لأن وجودها في القوائم المالية يزيد من مخاطر وجود تحريف جوهري، ومن قابلية وجود تحيز مقصود أو غير مقصود من قبل الإدارة، كما يلي[1]:



الشكل -(2)- طبيعة عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، إصدار 2009، المعيار (540).

3-2-1-2: المعايير التي قدمت إرشاداً لعملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة وبعض النقاط التي أغفلتها:

يمكننا إجمال المعايير التي قدمت إرشاداً حول تدقيق تقديرات القيمة العادلة بالمعايير التالية[1]:

1- معيار التدقيق الدولي "540" تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة، كبديل عن المعيار "545" تدقيق القيمة العادلة.

2- معيار التدقيق الأمريكي "101" تدقيق القيمة العادلة الموجود في القسم AU رقم 328.

3- معيار التدقيق الأمريكي "57" تدقيق التقديرات المحاسبية والموجود في القسم AU رقم 342.

4- معيار التدقيق الأمريكي رقم "92" الخاص بتدقيق الأدوات المالية المشتقة، وأنشطة التحوط، والاستثمار في الأوراق المالية والموجود في القسم AU رقم 332.

5- ملفات صادرة عن PCAOB الخاصة بالشركات المسجلة في SEC الأمريكية، منها رقم 2، و3، و5.

ومن النقاط التي أغفلتها تلك المعايير:

1. يجب أن يكون المدققين قادرين على تحديد الافتراضات الأساسية التي استخدمت في عملية تحديد مقاييس القيمة العادلة، ولكن واضعي المعايير لم يوضحوا أية مبادئ أساسية، يمكن أن يعتمد عليها المدقق في تحديد تلك الافتراضات، لاسيما أن تحديد تلك الافتراضات واختبار منطقيتها هو من الاهتمامات الرئيسية لدى المدقق[2].

2. إرشادات التدقيق يجب أن تحتوي على مقياس يوضح كيفية تفحص نماذج قياس القيمة العادلة كمدى التأكيد المطلوب حول مقاييس القيمة العادلة[3].

---

[1] Zack, Gerard.M, **Op. Cit.**, p 215.
[2] Martin, roger.m, Rich, Jay.S, and Wilks, T.Jeffrey, **Op. Cit.**, p290.
[3] Wilson, Allister, and Ernest & Young, "Fair Value and Measurement: Where the Conflicts Lie", **Balance Sheet**, (Vol. 9, Issue. 4, 2001), p 31.

3-2-2: مراحل عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة:

تقسم عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة بحسب الأبحاث ذات الصلة إلى المراحل التالية:

أ- معرفة الأساسيات.

ب- الإجراءات الجوهرية لتدقيق تقديرات القيمة العادلة وإفصاحاتها.

ت- إجراءات إتمام عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة.

وقد قسمها معيار التدقيق الدولي (540) إلى[1]:

1- إجراءات تقدير الخطر والأنشطة ذات العلاقة.

2- تحديد وتقدير مخاطر التحريفات الجوهرية.

3- إجراءات الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية المقيمة.

4- إجراءات جوهرية أخرى للاستجابة للمخاطر الهامة.

5- تحديد منطقية التقديرات المحاسبية وتحديد التحريفات.

6- تدقيق الإفصاحات الخاصة بالتقديرات المحاسبية.

7- إقرارات خطية.

أما معيار التدقيق الأمريكي (101) فقد قسمها إلى[2]:

1- فهم كيفية تحديد القيمة العادلة وتقدير الخطر.

2- تقييم اتساق مقاييس القيمة العادلة وإفصاحاتها مع الـGAAP.

3- اختبار مقاييس القيمة العادلة وإفصاحاتها الخاصة بالمنشأة محل التدقيق.

4- تدقيق الإفصاحات المتعلقة بالقيمة العادلة.

5- تقييم نتائج إجراءات التدقيق.

6- إقرارات الإدارة الخطية.

7- الاتصال مع لجان التدقيق.

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، **مرجع سبق ذكره.**

[2] Bragg, Steven.M, **"Practitioner's Guide to GAAS 2010 Including all SSAEs, SSARAs, and Interpretations"**, (New Jersey: John Wiley & Sons, INC., 2010).

الجدول -(2)- مراحل تدقيق تقديرات القيمة العادلة

	المعيار الدولي (540)	المعيار الأمريكي (101)	الأبحاث ذات الصلة
المرحلة الأولى	-إجراءات تقدير الخطر والأنشطة ذات العلاقة. -تحديد وتقدير مخاطر التحريفات الجوهرية.	-فهم كيفية تحديد القيمة العادلة وتقدير الخطر. -تقييم اتساق مقاييس القيمة العادلة وإفصاحاتها مع الـGAAP.	-معرفة الأساسيات
المرحلة الثانية	-إجراءات الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية المقيمة. -إجراءات جوهرية أخرى للاستجابة للمخاطر الهامة. -تدقيق الإفصاحات الخاصة بالتقديرات المحاسبية.	-اختبار مقاييس القيمة العادلة وإفصاحاتها الخاصة بالمنشأة محل التدقيق. -تدقيق الإفصاحات المتعلقة بالقيمة العادلة.	-الإجراءات الجوهرية لتدقيق تقديرات القيمة العادلة وإفصاحاتها
المرحلة الثالثة	-تحديد منطقية التقديرات المحاسبية وتحديد التحريفات -إقرارات خطية	-تقييم نتائج إجراءات التدقيق. -إقرارات الإدارة الخطية. -الاتصال مع لجان التدقيق.	-إجراءات إتمام عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة

3-2-2-أ: معرفة الأساسيات:

وهي المرحلة الأولى، وينبغي على المدقق خلال هذه المرحلة أن يفهم ما يلي حول تقديرات القيمة العادلة:

1- **كيف تقوم المنشأة بعملية تقدير القيمة العادلة:** أي فهم كيفية تطوير الإدارة لمقاييس القيمة العادلة وإفصاحاتها، حيث تعتبر خطوة أساسية تزود المدقق بما يلزمه للتخطيط لإجراءات التدقيق المطلوبة[1].

[1] Menelaides, Susan.L, Graham, Lynford.E, and Fischbach, Gretchen, **Op. Cit.**, p73.

ويجب في هذه المرحلة القيام بما يلي[1]:

1) الحصول على فهم عن عملية تقدير القيمة العادلة بما يتضمن الرقابة الداخلية المطبقة على تلك العملية، ودور تقنية المعلومات في تلك العملية.
2) أخذ الدور الذي لعبه المقيم الخارجي أو غيره في تحديد القيمة العادلة بعين الاعتبار.
3) تقدير الخطر المتأصل وخطر الرقابة، وذلك لتحديد طبيعة، وتوقيت، ومدى (حجم) إجراءات التدقيق.
4) تقدير فيما إن كانت مقاييس القيمة العادلة وإفصاحاتها منسجمة مع الإطار المحاسبي المطبق.
5) الحصول على دليل، وعادة ما يتم ذلك عن طريق الاستفسار (من الجهات المعنية) عن غاية الإدارة وقدرتها على القيام ببعض الأفعال الخاصة بالافتراضات الهامة التي وضعتها، وعن مدى انسجام نوايا وغايات الإدارة مع وجود تقديرات القيمة العادلة وفق الإطار المحاسبي المطبق.
6) تقييم أسباب اختيار الإدارة لطريقة التقييم المتبناة من خلال المناقشة معها، وفيما إن كانت هذه الطريقة مناسبة وفقاً للإطار المحاسبي المطبق عند وجود طرق تقييم متاحة أخرى لقياس القيمة العادلة أو عند عدم وجود طريقة تقييم مجبرة التطبيق.
7) تقييم فيما إن كانت طريقة المنشأة في قياس القيمة العادلة مطبقة بشكل متناسق.
8) تحديد الحاجة لاستخدام خبير تقييم.

2- **الخطأ و التحيز المحتمل من قبل الإدارة عند إعدادها لتقديرات القيمة العادلة**[2]: والتي سبق الحديث عنها في المبحث السابق.

وقد قسم معيار التدقيق الدولي (540) مرحلة فهم الأساسيات إلى قسمين:

1- مرحلة تقدير الخطر والأنشطة ذات العلاقة وهدفها الحصول على فهم لعملية تحديد تقديرات القيمة العادلة، والرقابة الداخلية المطبقة على هذه العملية، وذلك لمساعدة المدقق في تقدير مخاطر التحريفات الجوهرية، ومنه تحديد طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات الجوهرية التي يجب تطبيقها.

2- مرحلة تحديد وتقدير مخاطر التحريفات الجوهرية وهي عبارة عن تقدير مستوى مخاطر التحريفات الجوهرية ويقوم بها المدقق بعد الانتهاء من المرحلة السابقة.

---

[1] Wise, Richard.M, **Op. Cit.**, p5.
[2] Martin, roger.m, Rich, Jay.S, and Wilks, T.Jeffrey, **Op. Cit.**, p288.

أولاً: مرحلة تقدير الخطر والأنشطة ذات العلاقة:

ما يتطلب المعيار الدولي إجراءه في هذه المرحلة :

أ – الحصول على فهم لما يلي:

1- متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

2- كيفية تحديد الإدارة للحاجة إلى تقديرات محاسبية (القيمة العادلة): يمكن أن يستخدم المدقق الاستفسار من الإدارة في سبيل الحصول على مثل هذه المعلومات عندما تعتمد المنشأة في تحديدها على خبرتها أو معلوماتها أو معرفتها بالقطاع الذي تعمل فيه، إلا أنه في حال كانت الإدارة أكثر تنظيماً كأن يكون هناك إدارة مخاطر موجودة في المنشأة تقوم بتحديد حاجة المنشأة لاستخدام التقديرات المحاسبية، حينها يوجه المدقق إجراءات تقييم المخاطر التي يقوم بها نحو الطرق والممارسات التي تتبعها الإدارة من أجل تدقيق الظروف التي تؤدي إلى التقديرات المحاسبية.

3- كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية بما في ذلك:

(أ) طريقة القياس بما في ذلك استخدام النماذج.

(ب) أنظمة الرقابة ذات العلاقة.

(ت) استخدام الإدارة للخبراء.

(ث) الافتراضات.

(ج) التغيرات الحاصلة في طرق إعداد التقديرات المحاسبية.

(ح) كيفية تقييم الإدارة لتأثير الشك في التقديرات المحاسبية.

ب- تدقيق التقديرات المحاسبية (القيمة العادلة) للفترة السابقة:

تدقيق نتيجة تقديرات محاسبية لفترات سابقة بالتقديرات المحاسبية التي وضعتها الإدارة في نفس الفترة.

ثانياً: مرحلة تحديد وتقدير مخاطر التحريفات الجوهرية:

بعد القيام بما سبق، على المدقق تقدير مخاطر التحريفات الجوهرية، معتمداً في ذلك على فهمه لعملية تقدير القيمة العادلة، والرقابة الداخلية المطبقة عليها، وقد فصل المعيار الدولي هذه المرحلة عن المرحلة السابقة، بينما أبقاها المعيار الأمريكي متصلة بالمرحلة الأولى.

أما المعيار الأمريكي فقد قسم مرحلة فهم الأساسيات إلى مرحلة فهم كيفية تحديد القيمة العادلة وتقدير الخطر، ومرحلة تقييم اتساق مقاييس القيمة العادلة وإفصاحاتها مع الـــGAAP.

وقد وضح المعيار أن هدف هذه المرحلة الحصول على فهم لعملية تحديد القيمة العادلة، وللرقابة المطبقة عليها، وتقدير مخاطر التحريفات الجوهرية إذ يجب القيام بالإجراءات التالية خلال هذه المرحلة:

1) تقييم مدى انسجام تقديرات القيمة العادلة مع الإطار المحاسبي المعمول به في المنشأة (GAAP).
2) تقييم غاية وقدرة الإدارة على تحمل نتائج تصرفاتها، وهل هذه الغايات ملائمة أم لا.
3) كيفية التقرير في القوائم المالية عن التغيير في القيمة العادلة.
4) تقييم تاريخ الإدارة في تحمل نتائج تصرفاتها حول الأصول أو الالتزامات.
5) تقييم أسباب اختيار الإدارة لتصرفات معينة، وقدرتها على القيام بما تنويه في ضوء الظروف الاقتصادية المحيطة بها.
6) تقييم مدى ملائمة نموذج التقييم في حال استخدامه في ظل الظروف السائدة.
7) مناقشة أسباب اختيار نموذج التقييم مع الإدارة.
8) تقييم فيما إن قامت الإدارة بالتقييم بكفاءة، وبالانسجام مع الـ GAAP.
9) تقييم مدى ملائمة نموذج التقييم لطبيعة الأصل المقيم، ولنشاط المنشأة، ولبيئة العمل.
10) تقييم فيما إن تحققت المنشأة من اختلاف القيمة العادلة حال اختلاف نموذج التقييم المستخدم.
11) تقييم الاتساق في تطبيق الطرق، ومدى ملائمة هذا الاتساق في ظل ظروف المنشأة، والبيئة المحيطة بها، والمبادئ المحاسبية.
12) تحديد الحاجة لاستخدام خبير تقييم لأداء الإجراءات الجوهرية، ويعتبر هذا الأمر جزء من تشكيل إستراتيجية التدقيق الشاملة.

ويستخدم عادة لتحقيق الغايات السابقة إجراءات معينة كالاستفسار من الإدارة، ومعاينة الموازنات والاجتماعات والخطط المكتوبة وغيرها.

3-2-2-ب: الإجراءات الجوهرية لتدقيق تقديرات القيمة العادلة وإفصاحاتها:

إن المرحلة الثانية في عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة هي الاستجابة لمستوى الخطر الذي تم تقديره بالمرحلة الأولى والقيام ببعض الإجراءات الجوهرية اللازمة.

إن أغلب تقديرات القيمة العادلة الموجودة في القوائم المالية يمكن تدقيقها باستخدام أحد المجموعات الإجرائية (المداخل) التالية[1]، وذلك بالاعتماد على الفهم الذي حصل عليه المدقق في المرحلة السابقة، ومستوى الخطر الذي قدره:

أ) **مدخل اختبار قياس المنشأة للقيمة العادلة وإفصاحها عنها:** ويحتوي تدقيق الافتراضات الهامة التي وضعتها الإدارة، وطريقة التقييم، والتوثيق والمعلومات المتعلقة بها:

1. تقييم فيما إن كانت الافتراضات الهامة المستخدمة من قبل الإدارة في قياس القيمة العادلة قد أخذت بشكل منفصل وبشكل كلي، وإن كانت تقدم أساس منطقي في قياس القيمة العادلة[2]، وإن كانت متجانسة مع معلومات السوق الحالية، والبيئة الاقتصادية والتجارب السابقة، وإن لم تكن معلومات السوق متاحة وقامت الإدارة بإستخدام افتراضاتها الذاتية في تقدير القيمة العادلة، عندها يحدد المدقق فيما إذا كانت هذه المعلومات هي نفسها المعلومات التي لو كان هناك مشاركين في السوق لكانوا أخذوها[3].
2. تحديد مدى ملائمة نموذج التقييم، فعلى المدقق اختبار مدى ملائمة النموذج المستخدم في ظل الظروف السائدة، مثال: قد لا يكون مناسباً استخدام نموذج التدفق النقدي عند انطلاقة المنشأة في سبيل تقييم استثمار ما، وذلك لأن المنشأة لم تحقق أية إيرادات بعد وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليها بالتنبؤ بالإيرادات المستقبلية[4].
3. اختبار البيانات المستخدمة في تحديد القيمة العادلة وتقييم فيما إن تم تطوير القيمة العادلة بشكل ملائم من هذه البيانات، ومن افتراضات الإدارة[5]، واختبار مدى موثوقية مصدر تلك البيانات، وكمالها، ودقتها رياضياً، وملائمتها وتجانسها مع البيانات التي توصل إليها المدقق خلال عملية التدقيق[6].

ب) **مدخل تطوير تقديرات ذاتية للقيمة العادلة:** يقوم المدقق بتقدير القيمة العادلة بنفسه، مستخدماً نموذج قياس يراه مناسباً، كما يضع بنفسه الافتراضات الخاصة باحتساب القيمة العادلة، ومن ثم يقارنها بالقيمة العادلة التي توصلت إليها الإدارة[7]، ويمكنه عند الضرورة

---

[1] Zack, Gerard. M, **Loc. Cit**.
[2] Wise, Richard.M, **Op. Cit**., p6.
[3] Menelaides, Susan.L, Graham, Lynford.E, and Fischbach, Gretchen, **Op. Cit**., p74.
[4] **Idem**.
[5] Wise, Richard.M, **Loc. Cit**.
[6] Menelaides, Susan.L, Graham, Lynford.E, and Fischbach, Gretchen, **Loc. Cit**.
[7] Zack, Gerard. M, **Loc. Cit**.

للتأكد من ملائمة قياس القيمة العادلة استخدام تحليل الحساسية[1]، ويجب أن ينتبه المدققين في حال استخدامهم لنماذجهم الذاتية أنها لهم فقط وليست للمنشأة وذلك حسب متطلبات (SARBANES OXLY)[2].

ت) **مدخل اعتبار تأثير الأحداث اللاحقة على تقديرات القيمة العادلة:** في مثل هذه الحالة يستجيب المدقق بمعيار تدقيق منفصل خاص بالأحداث اللاحقة[3].

وتتوجب الإشارة إلى أن اعتماد المدقق على الأحداث أو العمليات اللاحقة ضمن متطلبات هذا المعيار إنما يعتبر إجراءً جوهرياً كما هو واضح، وهذا يختلف عن فحص الأحداث اللاحقة التي تنفذ بالاتساق مع معايير التدقيق الخاصة بالأحداث اللاحقة[4]، إلا أن أن هذه المعايير كالمعيار الدولي أو الأمريكي الخاصين بالأحداث اللاحقة قد يفيد في تقديم إرشاداً للمدقق، مثلاً: وضحت معايير التدقيق الأمريكية[5]:

- أن الأحداث والعمليات التي تحدث بعد تاريخ إعداد الميزانية وقبل إنهاء العمل (مثال، بيع أوراق مالية بفترة قصيرة بعد إعداد القوائم المالية)، قد تقدم دليل تدقيق حول قياس الإدارة للقيمة العادلة، في مثل تلك الظروف، يمكن أن يتم تضييق إجراءات التدقيق الواردة أعلاه أو قد تصبح غير ضرورية لأن الأحداث أو العمليات اللاحقة يمكن أن تستخدم في التأكد من قياس القيمة العادلة.
- قد تعكس بعض الأحداث أو العمليات اللاحقة التغيرات التي تحدث بعد تاريخ إعداد الميزانية، لذا فإنها لا تكوّن دليلاً أساسياً حول قياس القيمة العادلة في تاريخ الميزانية (مثال: أسعار الأوراق المالية المتداولة في سوق نشط تتغير بعد تاريخ إعداد الميزانية)، يأخذ المدقق بعين الاعتبار الأحداث أو العمليات التي تعكس الظروف الموجودة بتاريخ إعداد الميزانية فقط عند استخدامه للأحداث أو العمليات اللاحقة للتأكد من قياس القيمة العادلة.

ث) **دمج المجموعة الأولى والثانية معاً:** بعض المجموعات الإجرائية (المداخل) يمكن أن تكون عبارة عن دمج المجموعة الأولى والثانية كأن يقوم المدقق باحتساب القيمة العادلة معتمداً في ذلك على بعض أو جميع افتراضات الإدارة، وحين ذلك على المدقق أداء إجراءات لاختبار مدى موثوقية افتراضات الإدارة[6].

---

[1] Wise, Richard.M, **Loc. Cit**.
[2] Menelaides, Susan.L, Graham, Lynford.E, and Fischbach, Gretchen, **Loc. Cit**.
[3] Wise, Richard.M, **Loc. Cit**.
[4] Grego, Michael.J, and Zollo, Raynard.A, **Op Cit**., p41.
[5] Wise, Richard.M, **Loc. Cit**.
[6] Zack, Gerard. M, **Op. Cit**., p216.

كما يتوجب الانتباه إلى التحيزات والأخطاء التي قد يقع فيها المدقق في عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة عند أداءه للإجراءات الجوهرية والتي سبق بيانها ضمن المبحث السابق.

وتتضمن المرحلة الثانية بالنسبة لمعيار التدقيق الدولي "540":

- إجراءات التدقيق الجوهرية كاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية التي تم تحديدها.
- إجراءات التدقيق الأخرى.

أولاً:إجراءات التدقيق الجوهرية كاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية التي تم تحديدها: حيث تهدف هذه الإجراءات لاختبار مدى اتساق التقديرات مع الإطار المحاسبي الذي أعدت وفقه، بالإضافة لاختبار مدى ملائمة تلك التقديرات ومدى الثبات في الطرق المستخدمة في تقديرها.

ذكر معيار التدقيق الدولي أنه بإمكان المدقق أداء واحد أو أكثر من الأمور التالية:

أ- تحديد ما إذا كانت الأحداث التي تحدث حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق أدلة تدقيق تتعلق بالتقدير المحاسبي.

ب- اختبار كيفية إعداد الإدارة للتقدير المحاسبي والبيانات التي يستند إليها، وعليه عند ذلك تقييم:

1- مدى ملائمة طريقة القياس المستخدمة في ظل الظروف القائمة.

2- مدى معقولية الافتراضات المستخدمة من قبل الإدارة ضمن الإطار المحاسبي الذي يتم إعداد التقديرات بناءً عليه.

ج- اختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة على كيفية إعداد الإدارة للتقدير المحاسبي، إلى جانب الإجراءات الجوهرية المناسبة.

د- وضع تقدير محدد أو مدى معين من أجل تقييم تقديرات الإدارة، ولهذا الغرض:

1- عندما يستخدم المدقق افتراضات أو طرق مختلفة عما تستخدمه الإدارة يحصل المدقق على فهم لافتراضات أو طرق الإدارة، بشكل يساعده في وضعه افتراضاته وطرقه الخاصة، أخذاً بعين الإعتبار سبب أية فروق بين افتراضاته وافتراضات الإدارة.

2- إن استنتج المدقق أنه من الأفضل تحديد مدى وليس تقدير معين، عليه حينها أن يحدد هذا المدى بالإستناد إلى أدلة التدقيق التي يملكها، لكي يتم اعتبار كافة النتائج التي تقع ضمن هذا المدى معقولة.

أي أنها عبارة عن ثلاثة إجراءات جوهرية أساسية بالإضافة إلى اختبار فعالية تشغيل الرقابة.

وقد ذكر المعيار الدولي أنه بإمكان المدقق القيام بواحد أو أكثر من الأمور السابقة، وذلك لأنه ذكر مع الإجراءات الجوهرية اختبار فعالية الرقابة الذي يعتبر إجراءاً غير كافٍ، لا يتوجب على

المدقق أن يكتفي بالقيام به فقط، بينما الإجراءات الجوهرية الأخرى يمكن أن يعوض بعضها عن الآخر، أي يمكن للمدقق أن يكتفي باختبار افتراضات الإدارة للحصول على دليل تدقيق كافي، وهذا ما أكده العديد، حيث ذكر Zack[1] أن أمام المدقق ثلاثة مداخل عامة يمكنه استخدام أحدها، وهي الإجراءات السابقة.

ثانياً: إجراءات التدقيق الأخرى: ورد في المعيار الدولي إجراءات التدقيق الإضافية، ففي بعض الحالات قد يستلزم الأمر إجراءات تدقيق إضافية، مثل فحص الحالة المادية لأصل معين من قبل المدقق، بالإضافة إلى مداخل الإجراءات الجوهرية السابقة، ويختلف حجم هذه الإجراءات بحسب المدخل المستخدم.

أما في معيار التدقيق الأمريكي فقد كانت هذه المرحلة عبارة عن :

- إجراءات تدقيق مقاييس القيمة العادلة وإفصاحاتها وهي ثلاثة إجراءات جوهرية أساسية:

1) اختبار الافتراضات الهامة التي استخدمتها الإدارة، ونموذج التقييم، والبيانات المستخدمة لتحديدها.

2) يقوم المدقق بتطوير تقديرات ذاتية للقيمة العادلة، أو

3) تدقيق الأحداث والعمليات اللاحقة.

- كما أشار المعيار الأمريكي إلى وجود علاقة مع إجراءات التدقيق الأخرى، كالفحص الفعلي للأصول أو الالتزامات التي تم قياسها بالقيمة العادلة وغيرها من الإجراءات كالمصادقة، والملاحظة وغيرها.

نلاحظ أن إجراءات التدقيق الجوهرية هي ذاتها بحسب المعيارين، إذ يمكن للمدقق أن يقوم بأحد هذه الإجراءات حيث أن أداء أي منها يغني عن الآخر، كما أن المعيار الدولي لم يذكر كلمة إجراء عليها، وذكر أنها أمور، وعنونها المعيار الدولي بأنها إجراءات التدقيق الجوهرية، ولكنها لم تكن جميعها إجراءات تدقيق جوهرية، بينما أطلق المعيار الأمريكي عليها اسم إجراءات جوهرية.

واختار بعض الباحثين كـــ ZACK كلمة مدخل، ليقصدوا بها أنها عبارة عن مجموعة من الإجراءات، وأنها لا تحتوي بمضمونها على إجراء واحد، بل على عدة إجراءات مجتمعة مع بعضها.

---

[1] Zack, Gerard.M, **Op. Cit.**, p 215.

الإجراءات الجوهرية المستخدمة في تدقيق القيمة العادلة:

أولاً: مدخل اختبار وفحص كيفية إعداد الإدارة لتقديرات القيمة العادلة ويشمل:

بحسب معيار التدقيق الدولي:

أ- تقييم طريقة القياس المستخدمة، وتتضمن:

1- تقييم ما إذا كان الأساس المنطقي للإدارة فيما يخص الطريقة المختارة معقولاً.

2- تقييم ما إذا قامت الإدارة بعملية التقييم بالشكل الكافي، وبالتطبيق المناسب للمعايير.

3- تقييم مناسبة الطريقة المستخدمة في تقييم الأصول والالتزامات وفق طبيعتها والإطار المحاسبي المطبق.

4- تقييم مناسبة الطريقة المستخدمة في ظل طبيعة نشاط المنشأة والقطاع والبيئة التي تعمل فيها.

5- فهم كيفية تحقيق الإدارة في الأسباب وراء الفروق في النتائج نتيجة اختلاف طريقة القياس.

6- تقييم استخدام النماذج (في حال استخدامها) وتتضمن:

- هل تم التحقق من النموذج قبل استخدامه، بالإضافة إلى إجراءات تدقيق دورية تهدف إلى ضمان استمرارية ملائمة النموذج للاستخدام وهي:

(أ) السلامة النظرية والتكامل الرياضي للنموذج، بما في ذلك مدى ملائمة معالم النموذج.

(ب) اتساق وكمال مدخلات النموذج مع ممارسات السوق.

(ت) نتيجة النموذج مقارنة بالمعاملات الفعلية.

- وجود سياسات وإجراءات مناسبة للرقابة على التغيير.
- تم فحص واختبار النموذج بشكل دوري من أجل إثبات صحته، خاصة عندما تكون المدخلات غير موضوعية.
- تم إجراء تعديلات على مخرجات النموذج، وفيما إن كانت هذه التعديلات تعكس الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق في ظروف مماثلة.
- تم توثيق النموذج بالشكل المناسب.

ب- الافتراضات المستخدمة من قبل الإدارة: يجب أن ينتبه المدقق أن مهمته هي تقييم تلك الافتراضات وليس إبداء رأيه فيها، وتتضمن:

7- معقولية الافتراضات.

8- إن كانت معتمدة على بعضها البعض ومتوافقة داخلياً.

9- ما إذا بدت الافتراضات معقولة عند اعتبارها معاً أو بالارتباط مع افتراضات أخرى.

10- فيما إن كانت تعكس افتراضات السوق الجديرة بالملاحظة بالشكل المناسب.

11- فيما إن كانت متوافقة مع:

- البيئة الاقتصادية العامة والظروف الاقتصادية للمنشأة.
- خطط المنشأة.
- الافتراضات التي تم تحديدها في فترات سابقة، في حال كانت مرتبطة.
- تجارب أو ظروف سابقة مهمة خاضتها المنشأة.
- افتراضات أخرى مستخدمة من قبل الإدارة تتعلق بالبيانات المالية.

بالإضافة إلى تقييم طريقة القياس والافتراضات، يتوجب على المدقق القيام بالآتي:

12- اختبار دقة وكمال وملائمة البيانات.

13- تقييم ما إذا تم استخدام البيانات بالشكل الملائم.

14- التأكد من مصدر وموثوقية البيانات.

15- إعادة حساب التقدير المحاسبي، وتدقيق المعلومات من أجل الثبات الداخلي.

16- النظر في عمليات المصادقة التي تقوم بها الإدارة.

وتضمن هذا المدخل بحسب معيار التدقيق الأمريكي:

1- تقييم معقولية الافتراضات، واتساقها مع معلومات السوق.

2- تقييم مدى ملائمة النموذج المستخدم.

3- تقييم ملائمة ومنطقية المعلومات المستخدمة.

4- تقييم ما إذا كانت افتراضات الإدارة منطقية، كلٌّ على حدة، وبشكل إجمالي.

5- اختبار البيانات التي اعتمد عليها في تقدير القيمة العادلة.

6- تقييم ما إذا تم تقدير القيمة العادلة بالاعتماد على الافتراضات والبيانات بشكل مناسب.

7- تقييم مدى دقة وكمال وملائمة البيانات المستخدمة.

8- التأكد من مصدر البيانات.

9- إعادة احتساب المدخلات.

10- تقييم مدى اتساق المعلومات فيما بينها، واتساقها مع غايات الإدارة، وقدرة الإدارة على تحقيق خططها.

11- مدى اتساق الافتراضات مع البيئة الكلية للاقتصاد والصناعة، والظروف الاقتصادية الخاصة بالمنشأة، ومعلومات السوق.

12- اتساقها مع خطط المنشأة.

13- اتساقها مع الافتراضات السابقة حال استمرار ملائمتها، ومع الخبرات السابقة.

14- مقارنة القيم العادلة الحالية مع القيم العادلة لسنوات سابقة، ومعرفة سبب التغيير ما إذا كان عائداً للتغير في الظروف الاقتصادية.

ثانياً: مدخل تطوير تقديرات ذاتية للقيمة العادلة:

لا يوجد اختلاف بين معياري التدقيق بالنسبة لهذا المدخل، ففي حال تطوير المدقق لتقديراته الذاتية للقيمة العادلة عليه أيضاً أن يفهم افتراضات الإدارة، ويختبر البيانات التي استخدمت في تقدير القيمة العادلة، وذلك لكي يقوم بالمقارنة بين تقديراته وتقديرات الإدارة، وقد ذكر معيار التدقيق الدولي "540" أن المدقق يمكنه أن يقوم بذلك من خلال:

أ- استخدام نموذج متوفر تجارياً للاستخدام في قطاع معين، أو نموذج ملكية أو نموذج مطور من قبل المدقق.

ب- تطوير اعتبار الإدارة للافتراضات والنتائج البديلة بشكل إضافي، من خلال مثلاً تقديم مجموعة مختلفة من الافتراضات.

ت- توظيف أو إشراك شخص يتمتع بخبرة متخصصة في وضع أو تنفيذ النموذج، أو في توفير افتراضات ذات علاقة.

ث- الرجوع إلى الظروف أو المعاملات أو الأحداث المقارنة الأخرى أو حيث يكون ذلك ذو علاقة، الرجوع إلى الأسواق للحصول على الأصول أو الالتزامات المقارنة.

ثالثاً: مدخل فحص الأحداث والعمليات اللاحقة:

تعكس الأحداث والعمليات التي تحدث بعد إصدار القوائم المالية وقبل إصدار تقرير المدقق الظروف السائدة في تاريخ إعداد الميزانية، وبإمكان المدقق أن يعتمد عليها في الحصول على أدلة تدقيق موثوقة تتعلق بتقديرات القيمة العادلة.

3-2-2-ت: إجراءات إتمام عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة:

في نهاية عملية التدقيق يقوم المدقق بما يلي[1]:

1- تقييم كفاية وملائمة دليل المدقق الذي تم الحصول عليه، واتساق الأدلة مع الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها خلال عملية التدقيق.

2- فيما إن كان هناك أية حاجة للاتصال مع لجنة التدقيق.

وفق معيار التدقيق الدولي (540) فإنه بالإستناد على أدلة التدقيق ينبغي على المدقق تقييم ما إذا كانت التقديرات المحاسبية في البيانات المالية معقولة في ظل إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، أو تم التعبير عنها بالشكل الخاطئ. ومن ثم ينبغي على المدقق في هذه المرحلة، الحصول على إقرارات خطية من الإدارة حول ما إذا كانت تعتقد بأن الافتراضات الهامة المستخدمة من قبلها في إعداد التقديرات المحاسبية معقولة أم لا، وإن كانت الإدارة تعتقد أن هذه الافتراضات تعكس غاية الإدارة، وقدرتها على تحقيق غاياتها بشكل مناسب.

كذلك الأمر وفقاً للمعيار الأمريكي ينبغي تقييم نتائج إجراءات التدقيق، ويقرر بناءً عليها مدى انسجام تقديرات القيمة العادلة مع GAAP، وقد أضاف المعيار الأمريكي فضلاً عن الحصول على الإقرارات الخطية من الإدارة التي ذكرها المعيار الدولي، فقرة الاتصال مع لجنة التدقيق، حيث يتطلب من المدقق أن يقوم بإعلام لجنة التدقيق حول العملية التي تقوم بها الإدارة لتقدير القيمة العادلة، وكذلك رأيه حول تلك التقديرات.

3-2-3: استخدام عمل خبير ومسؤولية الإدارة عن عملية تقدير القيمة العادلة:

3-2-3-1: استخدام عمل خبير:

قد يتم استخدام عمل خبير تقييم من قبل إدارة العميل أو من قبل منشأة التدقيق، وهذه الخبرة التي قد يستفيد منها كلا الطرفين لن تأتي بثمن رخيص، بل على كلا الطرفين تحمل حصته من تكلفة تلك الخبرة، كما أن هذا الخبير ليس بالضرورة أن يكون أكثر استقلالاً، أو أكثر تمتعاً بالأخلاق من المدقق[2].

---

[1] Wise, Richard.M, **Loc. Cit.**

[2] Campbell, Ronald.L, Owens-Jackson, Lisa, and Robinson, Diana, "Fair Value Accounting from Theory to Practice", **Strategic Finance**, (2008), pp 36-37.

يستخدم رأي الخبير وفق الحالات التالية:

- متعاقد معه من قبل المدقق أو موظف لديه: يقرر المدقق في هذه الحالة الحاجة للتعاقد مع خبير تقييم، والاستفادة من عمله لمساعدته على أداء الإجراءات الجوهرية، وذلك لتقييم تأكيدات القوائم المالية الهامة[1].
- متعاقد معه من قبل العميل (الإدارة) أو موظف لديه[2]: تستخدم المنشأة خبير تقييم لسببين[3]: الأول أنها لا تملك موظفين لديهم المؤهلات لإعداد مقاييس القيمة العادلة، والثاني أنها تريد أحكام موضوعية، وتريد الاستفادة من خبرة مهنة التقييم ومهاراتها.

تعتبر (ASA) أحد المجموعات المعروفة في أمريكا والتي تتبع معايير (USPAP) المعترف بها في أمريكا بالمعايير المقبولة عموماً لممارسة مهنة التقييم[4]، أما في سورية فلا وجود لمهنة التقييم، حيث فوضت وزارة المالية مهمة التقييم ضمن المرسوم (61) الصادر عام 2007، حول إعادة تقييم الشركات العائلية وتحويلها إلى شركات مساهمة إلى مدققي الحسابات[5].

حتى لو استخدمت الإدارة مقيم خارجي لإعداد مقاييس القيمة العادلة، فإن ذلك لا يعفيها من تحمل المسؤولية حول مقاييس القيمة العادلة الظاهرة في القوائم المالية، فهي مسؤولة عن البيانات المستخدمة في التقييم، والافتراضات، وطرق القياس التي استخدمها الخبراء في الوصول للقيمة العادلة، وعلى المدقق أن يحدد فيما إن كان الخبير يتسم بالخبرة اللازمة بمقاييس القيمة العادلة، وأنه استخدم مفهوم القيمة العادلة بالانسجام مع مفهومها المذكور في الإطار المحاسبي المطبق، لاسيما أن بعض الخبراء قد يمتلك المعرفة بمفهوم القيمة المستخدم في عمليات التقييم، ولكن لأغراض أخرى مختلفة عن أغراض الإفصاح المالي، حيث أن هذه المفاهيم قد لا تنسجم مع الإطار المحاسبي المطبق، كالقيمة الاستثمارية التي تعرف بأنها القيمة بالنسبة لمستثمر معين تحت متطلبات وتوقعات معينة، وقيمة التصفية التي تعرف بأنها القيمة الصافية التي قد تحصل عليها المنشاة عندما تنهي أعمالها وتبيع أصولها على مراحل[6].

حيث أن القيمة الاستثمارية تأخذ بعين الإعتبار المنافع الآتية من أصل معين بالنسبة لمستثمر معين، بينما القيمة العادلة وفقاً للإطار المحاسبي المطبق يجب أن تراعي المنافع التي يتوقعها جميع المشاركين في السوق، كما أن القيمة العادلة وفقاً للإطار المحاسبي المطبق هي نادراً ما تكون القيمة

---

[1] Wise, Richard.M, p10.
[2] **Idem**.
[3] Menelaides, Susan.L, Graham, Lynford.E, and Fischbach, Gretchen, **Op. Cit.**, p73.
[4] **Idem**.
[5] المرسوم 61، عام 2007.
[6] Menelaides, Susan.L, Graham, Lynford.E, and Fischbach, Gretchen, **Op. Cit.**, pp74-75.

عند التصفية لأنها تفترض عملية بيع قصري لذا يضيع هنا مفهوم البائع الراغب الذي وضحه الإطار المحاسبي المطبق في مفهومه للقيمة العادلة[1].

رغم أن العديد من شركات التدقيق تقدم خدمات تقييم مهنية، إلا أن الإدارة يجب أن تحذر من التعاقد مع منشأة التدقيق حول خدمات تقييم، حيث أن قانون (SARBANES OXLEY 2002) منع شركات التدقيق العامة من تقديم مثل هذا الخدمات لعملائها[2].

وعلى المدقق أن يحذر من عدم تأثيره على منهجية التقييم، مثل تطوير الرسملة أو معدلات الخصم أو غيرها، فقد لا يصدر المدقق تقريراً مستقلاً في حال استخدام خبير تقييم إن كان قد اشترك في تطوير رأي التقييم، وعند أداءه لخدمات التقييم، يجب أن لا يكون هناك محاكمة في التقييم قد تساوم على استقلالية المدقق وهي في الحقيقة عائدة للمقيم[3]، ويمكن أن يتلخص تأثير عمل خبير التقييم على تقرير المدقق المستقل في[4]:

1) إن وجد المدقق أن نتائج المقيم تدعم بعض التأكيدات الموجودة في القوائم المالية عندها يستخدم المدقق الأدلة الكافية الملائمة المثبتة التي تم الحصول عليها.
2) إن حدد المدقق بأنه هناك فرق هام بين نتائج المقيم وتأكيدات القوائم المالية عندها يتوجب تطبيق بعض الإجراءات الإضافية.
3) بعد تطبيق أية إجراءات إضافية ملائمة (إن لم يكن المدقق قادراً على إعادة حل الموضوع)، عندها عليه أخذ رأي مقيم آخر، ما لم يتوضح للمدقق بأنها غير قابلة للحل.

على المدقق أن يأخذ في الحسبان في تدقيقه لرأي المقيم ما يلي[5]:

- أهداف وموضوع عمل المقيم.
- علاقة المقيم مع العميل.
- طرق المقيم وافتراضاته المستخدمة بما في ذلك تناسقها مع ما استخدم في الفترات السابقة من قبل مقيمين مشابهين، إن علمت؛
- تلبية المقيم لمتطلبات عملية التدقيق.
- ملائمة استخدام عمل مقيم في إطار الهدف المزعوم و

---

[1] **Ibid.**, p75.
[2] **Idem**.
[3] Wise, Richard.M, **Op. Cit.**, pp.11-12.
[4] **Ibid.**, p12.
[5] **Ibid.**, p11.

- تشكيل ومحتوى نتائج المقيم.

وفي ما عدا الاعتبارات التي يكون فيها المقيم عضواً في فريق التدقيق أو تعاقدت معه إدارة العميل، تتطلب معايير التدقيق من المدقق المستقل في تقييمه موثوقية ونزاهة تقديرات القيمة العادلة أن يأخذ في الحسبان ما يلي[1]:

- المؤهلات المهنية للمقيم، بما يتضمن الشهادات، والرخص أو غيرها.
- سمعة ومكانة المقيم في أعين نظراءه وقدرته وأداءه.
- خبرة المقيم في تقديم أراء في القيمة العادلة للمنشأة، بما في ذلك إن كان له خبرة في مجال صناعة معين.
- معرفته بالإرشادات والمعايير المحاسبية.
- معرفته وفهمه للمفاهيم المحاسبية والقوانين والقواعد.
- خبرته في أنواع العقود الخاصة بالقيمة العادلة.

أما عند اعتماد العميل على عمل خبير تقييم، في هذه الحالة على المدقق أن يتواصل معه للمصادقة على رسالة الارتباط والمسائل الأخرى ذات العلاقة مثل[2]:

- حاجة المدقق لعمل خبير.
- تحديد البيانات التي يجب أن يزودها العميل للمقيم، وعند ذلك يجب أن يحذر المدقق مما يتوجب اختباره كعينة تدقيق.
- أية بيانات (غير المتعلقة بالعميل) يميل المقيم لاستخدامها.
- المدى الذي يسمح للمقيم بتجاوزه في الوصول للملفات والسجلات المناسبة.
- سرية معلومات العميل.
- التوثيق أو المعلومات الإضافية التي تتطلب لدعم إجراءات وتقرير المدقق.

2-3-2-3: مسؤولية الإدارة عن عملية تقدير القيمة العادلة:

إن الإدارة مسؤولة عن قوائمها المالية حتى وإن قامت شركة تدقيق بتدقيق تلك القوائم المالية، وعندما تقوم الإدارة بالإفصاح عن القيمة العادلة في قوائمها المالية، فهي تتحمل بذلك مسؤولية القيم التي قامت بالإفصاح عنها، حتى وإن قامت الإدارة بالتعاقد مع خبير تقييم خارجي، فعلى الرغم من أن الخبير عليه تحمل مسؤولية العمل الذي قام به، إلا أن الاستعانة بخبير لن يعفي

[1] **Ibid.**, p10.
[2] **Ibid.**, p11.

الإدارة من تحمل المسؤولية الملقاة عليها، خصوصاً وأن معايير المحاسبة والقوانين الناظمة لا تحتوي على أي شيء يطالب الإدارة بالاستعانة بخبير للقيام بعمليات تقدير القيمة العادلة المفصح عنها في القوائم المالية[1].

وفي جميع الأحوال فيما يتعلق بتقديرات القيمة العادلة فينبغي على الإدارة ما يلي[2]:

1) إنشاء عملية محاسبية وإفصاح مالي لتحديد القيمة العادلة.
2) اختيار طريقة تقييم مناسبة.
3) تحديد ودعم دقيق للافتراضات المستخدمة.
4) تحضير عملية التقييم.
5) التأكد من أن عرض وإفصاح القيمة العادلة تم بالانسجام مع الإطار المحاسبي المطبق.

وترى الباحثة بالنسبة لعملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة، أنها وكما ذكر سابقاً عملية أكثر صعوبة، من عمليات التدقيق التي لا تعتمد على القيمة العادلة، وقد تكون في بعض الأحيان مهمة مستحيلة، خصوصاً لدى الانتقال نحو المستوى الثالث من مستويات مدخلات القيمة العادلة، لاسيما أن هذا المستوى يعتمد على محاكمة ورأي الإدارة، ولكي يكون هذا الرأي عادلاً وبعيداً عن رغباتها ومصالحها الشخصية، نحن بحاجة إلى أن تتحلى هذه الإدارة بشيء من الأخلاق، وهذا ما يعزز دور الجهات الرقابية على تلك الإدارة وعلى المدققين عند أدائهم لعملية تدقيق القيمة العادلة.

---

[1] King, Alfred M., 2006, **Op. Cit.**, p71.
[2] Wise, Richard.M, **Op. Cit.**, p1.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

يتناول هذا الفصل تحليلاً للبيانات التي احتوها الاستبانة، والتي أعدها الباحثة في ضوء منهج وفروض البحث، ووزعتها على عينة من مدققي الحسابات، وذلك بهدف اختبار فروض الدراسة.

وقد تضمن هذا الفصل مناقشة ما يأتي:

المبحث الأول: جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليلها.

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

المبحث الأول

جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليلها

أولاً: أداة جمع البيانات

تم الاعتماد على الاستبانة بوصفها مصدراً مهماً للحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية، وقد تم تصميم استبانه (انظر الملحق 1) تبدأ بمقدمة تعريفية تبين طبيعة الدراسة وتأكيد ضمان سرية الإجابات، وقد غطت أسئلة الاستبانة جوانب الدراسة الرئيسة وفرضياتها، وقسمت الاستبانة على النحو الآتي:

- **القسم الأول:** تضمن معلومات عامة تتعلق بالمستجيبين تتمثل في المؤهل الدراسي والتخصص وعدد سنوات الخبرة والمؤهل المهني.
- **القسم الثاني:** تضمن أسئلة الاستبانة، والمكونة من ثلاث مجموعات، تناولت المجموعة الأولى إجراءات التدقيق الموجهة لاختبار وفحص تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وتضمنت المجموعة الثانية إجراءات التدقيق التي تقوم على وضع تقديرات ذاتية للقيمة العادلة من قبل المدقق مع الحاجة لفهم تقديرات الإدارة، وتناولت المجموعة الثالثة إجراءات التدقيق الموجهة لفترة الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية. بالإضافة إلى أربعة إجراءات أخرى تم إدراجها في نهاية كل مجموعة من المجموعات الثلاث السابقة.

ولتحويل الآراء الوصفية إلى صيغة كمية تم استخدام مقياس (Likert) الخماسي، إذ تم التعبير عن الإجابات الوصفية بصيغة رقمية حيث تم تحديد أوزاناً للإجابات كما هو موضح في الجدول رقم (3).

الجدول (3)

الصيغة الكمية والنسب المئوية المقابلة لها المستخدمة

في تحويل الإجابات الوصفية إلى صيغة رقمية

الصيغة الوصفية	الصيغة الكمية	النسبة %
دائماً	5	100 – 81
غالباً	4	80 – 61
أحياناً	3	60 –41
نادراً	2	40 –21
أبداً	1	20 –1

ثانياً: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام 2010 والبالغ عددهم (30) مكتب تدقيق. ويعود سبب حصر فئة المدققين المستهدفة بالمعتمدين فقط لدى الهيئة إلى إلزام الشركات المسجلة لديها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ومن ضمنها محاسبة القيمة العادلة، وهذه الشركات ملزمة باختيار مدقق من ضمن قائمة المدققين المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.

ثالثاً: عينة الدراسة

تم اختيار (18) مكتب تدقيق، أي بنسبة (60%) من إجمالي مكاتب التدقيق المعتمدة لدى الهيئة لعام 2010، حيث تم التركيز عند تحديد عينة الدراسة على مكاتب التدقيق التي تقوم بتدقيق حسابات شركات تطبق محاسبة القيمة العادلة كالبنوك وشركات التأمين، وقد تم توزيع (60) استبانه، وبلغ عدد

الاستبانات المستلمة (49) استبانه، أي بنسبة (82%) من إجمالي عدد الاستبانات الموزعة، خضعت كلها للتحليل.

ويوضح الجدول رقم (4) مجتمع الدراسة وحجم العينة ونسبتها وعدد الاستبانات الموزعة والمستلمة ونسبتها.

جدول رقم (4)

مجتمع وعينة الدراسة والاستبانات الموزعة والمستلمة

العينة	مجتمع الدراسة	عينة الدراسة	نسبة العينة	عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المستلمة	نسبة الاستبانات المستلمة
مكاتب التدقيق	30 مكتب تدقيق	18 مكتب تدقيق	60%	60 استبانه	49 استبانه	82%

رابعاً: اختبار صدق أداة الدراسة وثباتها

اعتمدت الباحثة للتأكد من صلاحية الاستبانة على آراء (3) محكمين متخصصين في مجال التدقيق والإحصاء في جامعة دمشق (انظر الملحق 2)، حيث تم أخذ ملاحظاتهم بعين الاعتبار، وعليه تم صياغة الاستبانة بشكلها النهائي.

فضلاً عن ذلك تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cornbach's Coefficient Alpha) لقياس مدى الاتساق الداخلي لأسئلة الاستبانة والتحقق من ثباتها، وإمكانية الاعتماد على المقياس عن طريق فحص تناسق واستقرار النتائج التي يتم الحصول عليها باستخدامه. ويكون هذا المقياس مقبولاً إذا كانت قيمة ألفا كرونباخ مساويةً أو أكبر من (60%) وقد بلغت نتائج اختبار الثبات الإحصائي لعينة (15) فرد (عينة الثبات) (84.5%)، مما يدل على الثبات الداخلي لأسئلة الاستبانة على مستوى الدراسة ككل.

خامساً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

تم استخدام مجموعة من الاختبارات الإحصائية، المتمثلة في مقاييس النزعة المركزية من تكرارات ونسب مئوية لتحليل البيانات العامة، كما تم استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري، واختبار (T) لعينة واحدة (One Sample Test) من خلال الاعتماد على الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statiststical Packages for Social Sciences (SPSS) في تحليل البيانات، وذلك على النحو التالي:

1- الوسط الحسابي Arithmetic mean

وهو أحد مقاييس النزعة المركزية، ويُستخدم لتمثيل مجموعة من البيانات بقيمة واحدة، وقد أُستخدم للحصول على متوسط للإجابات عن أسئلة الاستبانة والتي حُدِّدت لها خمسة خيارات وفقاً لمقياس Likert كما أُستخدم كمؤشر لترتيب البنود الواردة في الاستبانة من ناحية درجة الموافقة عليها أو بحسب درجة الاستخدام أو درجة التأثير.

2- الانحراف المعياري Standard deviation

وهو من مقاييس التشتت التي تعبر عن مقدار تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

3- النسبة المئوية للوسط الحسابي

وهي عبارة عن الوسط الحسابي منسوباً إلى القيمة العظمى لمقياس Likert أي (5) ويستخدم للتعبير عن الوسط الحسابي بنسبة مئوية. وتكون الدراسة مقبولة إذا حازت على نسبة أعلى من (60%) أي عندما يزيد الوسط الحسابي على 3 درجات.

4- اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample Test)

يستخدم لاختبار فرضية تتعلق بالوسط الحسابي ويشترط لإجراء الاختبار أن تكون العينة عشوائية وقيم أفرادها لا تعتمد على بعضها البعض، وقد تم الاعتماد على برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في احتساب قيمة (t) الإحصائية، كما تم الاعتماد على مستوى الدلالة المعنوية (0.05) كأساس لتعزيز قبول الفرضيات أو رفضها، فإذا كان مستوى الدلالة المعنوية أقل من أو يساوي

(0.05) فإن ذلك يعزز من قبول الفرضية وبطبيعة الحال إذا كان مستوى الدلالة المعنوية أكبر من (0.05) فإنه يعزز رفض الفرضية.

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفروض

أولاً: تحليل البيانات الشخصية

وهي الخصائص الرئيسية للمستجيبين من أفراد عينة الدراسة والتي تم استخلاصها من فقرة البيانات الشخصية التي تضمنتها الاستبانة. ويوضح الجدول (5) توزيع المستجيبين من العينة حسب البيانات الشخصية.

جدول (5)

توزيع أفراد العينة حسب البيانات الشخصية

المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة
المؤهل الدراسي	دكتوراه	0	%0
	ماجستير	15	%30.6
	دبلوم دراسات عليا	3	%6.1
	بكالوريوس	31	%63.3
	المجموع	**49**	**%100**
التخصص	محاسبة	46	%93.9
	اقتصاد	0	%0
	تدقيق حسابات	3	%6.1
	مصارف	0	%0
	إدارة	0	%0

المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة
	أخرى	0	%0
	المجموع	**49**	**%100**
الخبرة	أقل من 5 سنوات	23	%47
	من 5 إلى 10 سنوات	20	%40.8
	من 11 إلى 20 سنة	5	%10.2
	أكثر من 20 سنة	1	%2
	المجموع	**49**	**%100**
المؤهل المهني	CPA	2	%4.1
	ACPA	0	%0
	SYRIAN-CPA	3	%6.1
	CA	0	%0
	أخرى	5	%10.2
	لا يحملون مؤهل مهني	39	%79.6
	المجموع	**49**	**%100**

التوزيع حسب المؤهل الدراسي: بالنظر في الجدول السابق يتضح أن عدد الذين يحملون درجة البكالوريوس (31) شخصاً بنسبة (63.3%)، تلاهم حملة درجة الماجستير (15) شخصاً بنسبة (30.6%)، ثم حملة دبلوم الدراسات العليا (3) أشخاص بنسبة (6.1%)، وهذا مؤشر جيد على أن أفراد عينة الدراسة على قدر جيد من التأهيل الدراسي يؤهلهم للإجابة على أسئلة الاستبانة.

التوزيع حسب التخصص: بالنظر في الجدول السابق يتضح أن عدد الذين يحملون تخصص محاسبة (46) شخصاً بنسبة (93.9%)، وعدد الذين يحملون تخصص مراجعة حسابات (3) أشخاص بنسبة (6.1%)، وهذا مؤشر جيد على أن أفراد عينة الدراسة لديهم التخصص المناسب الذي يؤهلهم للإجابة على أسئلة الاستبانة.

التوزيع حسب سنوات الخبرة: بالنظر في الجدول السابق يتضح أن عدد الأفراد الذين خبرتهم أقل من 5 سنوات (23) فرداً بنسبة (47%)، وعدد الأفراد الذين خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات (20) فرداً بنسبة (40.8%)، وعدد الأفراد الذين خبرتهم من 11 إلى 20 سنة (5) أفراد بنسبة (10.2%)، ثم من تجاوزت خبرتهم 20 سنة حيث بلغ عددهم فرد واحد أي بنسبة (2%) من عينة الدراسة، وهذا يدل على وجود سنوات خبرة متفاوتة بين أفراد عينة الدراسة تركزت معظمها في الخبرة الأقل من 5 سنوات والخبرة من 5 إلى 10 سنوات، وهو أمر طبيعي حيث يكون غالبية موظفي مكاتب التدقيق هم من ذوي الخبرة الأقل، ويكون هذا العدد أقل بالنسبة للأكثر خبرة وذلك حسب المستويات الوظيفية في مكاتب التدقيق.

التوزيع حسب المؤهل المهني: بالنظر في الجدول السابق يتضح أن عدد الذين يحملون CPA شخصان بنسبة (4.1%)، وعدد الذين يحملون SYRIAN-CPA (3) أشخاص بنسبة (6.1%)، ثم الذين يحملون مؤهلات مهنية أخرى (CMA) إذ بلغ عددهم (5) أشخاص بنسبة (10.2%)، وعدد الأشخاص الذين لا يحملون مؤهل مهني (39) شخصاً بنسبة (79.6%)، وهو أمر عائد لطبيعة تكوين مكاتب التدقيق، حيث أنه غالباً ما يكون في مكاتب التدقيق عدد قليل ممن يحملون شهادات تأهيل مهنية.

ثانياً: تحليل أسئلة الاستبانة

للوقوف على مدى استخدام المدقق لإجراءات تدقيق تقديرات القيمة العادلة، فقد تم إجراء استعراض نتائج التحليل الوصفي باعتماد الوسط الحسابي والأهمية النسبية لهذه الإجراءات، وكذلك إيجاد الانحراف لها لمعرفة درجة توافق، أو تباين الآراء بين أفراد عينة الدراسة تجاه كل من هذه الإجراءات. وكانت حصيلة التحليل كما يلي:

أ- تحليل أسئلة المجموعة الأولى:

يهدف إلى معرفة مدى استخدام المدقق في سورية لإجراءات موجهة لاختبار وفحص تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وقد تم قياس هذا المدى من خلال المجموعة الأولى من القسم الثاني للاستبانه والتي تضمنت (19) إجراء، من ضمنها (4) إجراءات أخرى تم إضافتها لمعرفة مدى استخدامها من قبل المدقق عند إتباعه هذا الأسلوب في تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة.

ويبين الجدول رقم (6) نتائج تحليل آراء العينة بشأن مدى استخدام المدقق في سورية لإجراءات موجهة لاختبار وفحص تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.

جدول (6)

نتائج تحليل آراء العينة بشأن مدى استخدام المدقق في سورية لإجراءات موجهة لاختبار وفحص تقديرات الإدارة للقيمة العادلة

م	الإجراءات	الوسط الحسابي	نسبة الوسط الحسابي %	الانحراف المعياري
1	اختبار منطقية الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في تحديد القيمة العادلة كل على حدة وبشكل كلي	4.857	97.14	0.354
2	اختبار إذا كانت افتراضات الإدارة تعكس حالة السوق	4.857	97.14	0.354
3	اختبار اتساق افتراضات الإدارة مع البيئة الاقتصادية العامة التي تعمل فيها المنشأة ومعلومات السوق ومع خطط واستراتيجيه المنشأة	4.612	92.24	0.533
4	اختبار اتساق الافتراضات التي وضعتها الإدارة مع الافتراضات والخبرات السابقة، ومع الافتراضات الأخرى المستخدمة في التقديرات المحاسبية المختلفة	4.612	92.24	0.533
5	اختبار مدى ملائمة النموذج الذي استخدمته الإدارة في تقدير القيمة العادلة، ومدى اتساقه مع وضع الشركة (حال تم تطبيق نموذج تقييم مختلف عن قيم السوق)	4.592	91.84	0.497
6	اختبار مدى ملائمة ومنطقية ودقة وكمال البيانات المستخدمة في تحديد القيمة العادلة والتي كانت متاحة عند تحديدها	4.592	91.84	0.497
7	التأكد من مصدر البيانات المستخدمة في تحديد القيمة العادلة	4.694	93.88	0.466
8	تقييم مدى اتساق البيانات المستخدمة في تحديد القيمة العادلة مع البيانات الأخرى التي تم الحصول عليها خلال عملية التدقيق	4.571	91.42	0.540
9	تقييم فيما إن تم تحليل البيانات المجمعة بالشكل الملائم لاستخدامها في وضع	4.102	82.04	0.685

م	الإجراءات	الوسط الحسابي	نسبة الوسط الحسابي %	الانحراف المعياري
	الافتراضات			
10	إعادة احتساب المدخلات أو بعض الحسابات التي قامت بها الإدارة لتحديد القيمة العادلة	4.225	84.50	0.587
11	قراءة تقرير خبير التقييم في المنشأة محل التدقيق في حال وجوده	4.857	97.14	0.540
12	اختبار مدى تناسق قياسات الإدارة للقيمة العادلة عبر الزمن	4.204	84.08	0.645
13	المقارنة بين القيم العادلة للفترات الحالية والفترات السابقة، ومعرفة سبب الفرق إن وجد إن كان عائداً للتغير في الاقتصاد أو السوق	4.143	82.86	0.677
14	مقارنة تقديرات سابقة للإدارة مع النتائج الفعلية لنفس الفترة	4.061	81.22	0.690
15	فحص تحليل الحساسية الذي قامت به الإدارة (في حال قامت به الإدارة)	3.674	73.48	0.718
	الكلي	**4.444**	**88.88**	**0.327**

يشير الجدول السابق إلى أن المتوسط الكلي لإجراءات التدقيق بلغ (4.444) وهو أكبر من (3)، كما بلغت نسبة الوسط الحسابي الكلي (88.88%) وهي أكبر من (60%). وهذا يشير إلى استخدام المدقق لإجراءات موجهة لاختبار وفحص تقديرات الإدارة للقيمة العادلة حسب رأي عينة الدراسة.

وقد كانت آراء عينة الدراسة أكثر اتفاقاً حول مدى استخدام الإجراء الأول والثاني (اختبار منطقية الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في تحديد القيمة العادلة كل على حدة وبشكل كلي، اختبار إذا كانت افتراضات الإدارة تعكس حالة السوق)، إذ بلغ الانحراف المعياري لكل منهما (0.354)، يليه الإجراء السابع (التأكد من مصدر البيانات المستخدمة في تحديد القيمة العادلة) من حيث اتفاق آراء العينة حول مدى استخدامه، فقد بلغ الانحراف المعياري له (0.466).

ويبين الجدول رقم (7) نتائج تحليل آراء العينة بشأن مدى استخدام المدقق في سورية لإجراءات أخرى مع الإجراءات التي قام بها لاختبار وفحص تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.

جدول (7)

نتائج تحليل آراء العينة بشأن مدى استخدام المدقق في سورية لإجراءات أخرى مع الإجراءات التي قام بها لاختبار وفحص تقديرات الإدارة للقيمة العادلة

م	الإجراءات	الوسط الحسابي	نسبة الوسط الحسابي %	الانحراف المعياري
1	الفحص الفعلي للأصول أو الالتزامات التي قيمت بالقيمة العادلة	4.408	88.16	0.734
2	ملاحظة بعض الإجراءات الخاصة بتحديد القيمة العادلة أو عملية الرقابة عليها	2.571	51.42	0.764
3	إرسال مصادقات للجهات ذات العلاقة بالقيمة العادلة	3.551	71.02	0.914
4	معاينة الوثائق والسجلات المتعلقة بالأصول أو الالتزامات المقدرة بالقيمة العادلة	4.102	82.04	0.549
	الكلي	**3.658**	**73.16**	**0.481**

يلاحظ من الجدول السابق أن الوسط الحسابي للإجراء الثاني (ملاحظة بعض الإجراءات الخاصة بتحديد القيمة العادلة أو عملية الرقابة عليها) بلغ (2.571) وهو أقل من (3)، مما يشير إلى عدم استخدام هذا الإجراء عند اختبار وفحص تقديرات الإدارة للقيمة العادلة. أما المتوسط الكلي لإجراءات التدقيق فقد بلغ (3.658) وهو أكبر من (3)، كما بلغت نسبة الوسط الحسابي الكلي (73.16%) وهي أكبر من (60%). وهذا يشير إلى استخدام المدقق لإجراءات أخرى مع الإجراءات التي قام بها لاختبار وفحص تقديرات الإدارة للقيمة العادلة حسب رأي عينة الدراسة.

وقد كانت آراء عينة الدراسة أكثر اتفاقاً حول مدى استخدام الإجراء الرابع (معاينة الوثائق والسجلات المتعلقة بالأصول أو الالتزامات المقدرة بالقيمة العادلة)، إذ بلغ الانحراف المعياري له (0.549)، يليه الإجراء الأول (الفحص الفعلي للأصول أو الالتزامات التي قيمت بالقيمة العادلة) من حيث اتفاق آراء العينة حول مدى استخدامه، فقد بلغ الانحراف المعياري له (0.734).

ب- تحليل أسئلة المجموعة الثانية:

يهدف إلى معرفة مدى استخدام المدقق في سورية لإجراءات تقوم على وضع تقديراته الذاتية للقيمة العادلة، وقد تم قياس هذا المدى من خلال المجموعة الثانية من القسم الثاني للاستبانة والتي تضمنت (9) إجراءات، من ضمنها (4) إجراءات أخرى تم إضافتها لمعرفة مدى استخدامها من قبل المدقق عند إتباعه هذا المدخل في تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة. وقد أظهر التحليل الإحصائي النتائج المبينة في الجدول رقم (8).

جدول (8)

نتائج تحليل آراء العينة بشأن مدى استخدام المدقق في سورية لإجراءات تقوم على وضع تقديراته الذاتية للقيمة العادلة

م	الإجراءات	الوسط الحسابي	نسبة الوسط الحسابي %	الانحراف المعياري
1	تقوم بوضع افتراضات خاصة بك حول القيمة العادلة	3.265	65.30	0.730
2	تقوم بالمحاكمة حول ملائمة طريقة القياس المستخدمة	3.612	72.24	0.571
3	تختبر بنفسك المعلومات التي سوف تعتمد عليها في إعداد القيمة العادلة	4.082	81.64	0.449
4	المقارنة بين تقديراتك للقيمة العادلة وتقديرات الإدارة	4.143	82.86	0.577
5	تحليل حساسية الافتراضات التي تم وضعها لقياس أثر التغير في أحد العوامل المؤثرة فيها	3.714	74.28	0.736
	الكلي	**3.763**	**75.26**	**0.439**

يشير الجدول السابق إلى أن المتوسط الكلي لإجراءات التدقيق بلغ (3.763) وهو أكبر من (3)، كما بلغت نسبة الوسط الحسابي الكلي (75.26%) وهي أكبر من (60%). وهذا يشير إلى استخدام المدقق لإجراءات تقوم على وضع تقديراته الذاتية للقيمة العادلة حسب رأي عينة الدراسة.

وقد كانت آراء عينة الدراسة أكثر اتفاقاً حول مدى استخدام الإجراء الثالث (تختبر بنفسك المعلومات التي سوف تعتمد عليها في إعداد القيمة العادلة)، إذ بلغ الانحراف المعياري له (0.449)، يليه الإجراء الثاني (تقوم بالمحاكمة حول ملائمة طريقة القياس المستخدمة) من حيث اتفاق آراء العينة حول مدى استخدامه، فقد بلغ الانحراف المعياري له (0.571).

ويبين الجدول رقم (9) نتائج تحليل آراء العينة بشأن مدى استخدام المدقق في سورية لإجراءات أخرى مع الإجراءات التي قام بها والمبنية على وضع تقديراته الذاتية للقيمة العادلة.

جدول (9)

نتائج تحليل آراء العينة بشأن مدى استخدام المدقق في سورية لإجراءات أخرى مع الإجراءات التي قام بها والمبنية على وضع تقديراته الذاتية للقيمة العادلة.

م	الإجراءات	الوسط الحسابي	نسبة الوسط الحسابي %	الانحراف المعياري
1	الفحص الفعلي للأصول أو الالتزامات التي قيمت بالقيمة العادلة	4.429	88.58	0.764
2	ملاحظة بعض الإجراءات الخاصة بتحديد القيمة العادلة أو عملية الرقابة عليها	2.653	53.06	0.855
3	إرسال مصادقات للجهات ذات العلاقة بالقيمة العادلة	3.633	72.66	0.929
4	معاينة الوثائق والسجلات المتعلقة بالأصول أو الالتزامات المقدرة بالقيمة العادلة	4.163	83.26	0.514
	الكلي	**3.719**	**74.38**	**0.491**

يلاحظ من الجدول السابق أن الوسط الحسابي للإجراء الثاني (ملاحظة بعض الإجراءات الخاصة بتحديد القيمة العادلة أو عملية الرقابة عليها) بلغ (2.653) وهو أقل من (3)، مما يشير إلى عدم استخدام هذا الإجراء عند قيام المدقق بوضع تقديراته الذاتية للقيمة العادلة. أما المتوسط الكلي لإجراءات التدقيق فقد بلغ (3.719) وهو أكبر من (3)، كما بلغت نسبة الوسط الحسابي الكلي (74.38%) وهي أكبر من (60%). وهذا يشير إلى استخدام المدقق لإجراءات أخرى مع الإجراءات التي قام بها والمبنية على وضع تقديراته الذاتية للقيمة العادلة حسب رأي عينة الدراسة.

وقد كانت آراء عينة الدراسة أكثر اتفاقاً حول مدى استخدام الإجراء الرابع (معاينة الوثائق والسجلات المتعلقة بالأصول أو الالتزامات المقدرة بالقيمة العادلة)، إذ بلغ الانحراف المعياري له (0.514)، يليه الإجراء الأول (الفحص الفعلي للأصول أو الالتزامات التي قيمت بالقيمة العادلة) من حيث اتفاق آراء العينة حول مدى استخدامه، فقد بلغ الانحراف المعياري له (0.764).

ت- تحليل أسئلة المجموعة الثالثة:

يهدف إلى معرفة مدى اعتماد المدقق على إجراءات موجهة لفترة الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية، وقد تم قياس هذا المدى من خلال المجموعة الثالثة من القسم الثاني للاستبانه والتي تضمنت (13) إجراء. من ضمنها (4) إجراءات أخرى تم إضافتها لمعرفة مدى استخدامها من قبل المدقق عند اتباعه هذا المدخل في تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة. ويبين الجدول رقم (10) نتائج تحليل آراء العينة بشأن اعتماد المدقق في سورية على إجراءات موجهة لفترة الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية.

جدول (10)

نتائج تحليل آراء العينة بشأن اعتماد المدقق في سورية على إجراءات موجهة لفترة الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية

م	الإجراءات	الوسط الحسابي	نسبة الوسط الحسابي %	الانحراف المعياري
1	مقارنة تقديرات الإدارة مع ما حدث فعلياً خلال فترة الأحداث اللاحقة بما يتعلق بالعناصر المقيمة بالقيمة العادلة	4.367	87.34	0.566
2	معاينة السجلات والوثائق التي تتعلق بالحسابات التي قيمت بالقيمة العادلة والخاصة بفترة الأحداث اللاحقة	4.367	87.34	0.566
3	مقارنة العناصر المقيمة بالقيمة العادلة الواردة في آخر قوائم مالية مع القوائم المالية محل التدقيق	4.265	85.30	0.861
4	الاستفسار من المسؤولين عن الأمور المحاسبية والمالية عن استمرارية تطبيق نفس الأسس المحاسبية في فترة الأحداث اللاحقة	4.388	87.76	0.533
5	الاستفسار من المسؤولين عن الأمور المحاسبية والمالية عن وجود أية أمور غير اعتيادية في الفترة اللاحقة	4.592	91.84	0.537
6	الإطلاع على محاضر اجتماع مجلس الإدارة أو المساهمين	4.755	95.10	0.435
7	الاستفسار من المستشار القانوني للشركة حول وجود أية ادعاءات تجاه الشركة	4.878	97.56	0.331
8	الحصول على إقرارات الإدارة حول الأحداث اللاحقة المرتبطة بالعناصر المقيمة بالقيمة العادلة	4.633	92.66	0.602
9	فحص تأثير الأحداث اللاحقة المتعلقة بالقيمة العادلة على القوائم المالية	4.674	93.48	0.474
	الكلي	**4.547**	**90.94**	**0.422**

يشير الجدول السابق إلى أن المتوسط الكلي لإجراءات التدقيق بلغ (4.547) وهو أكبر من (3)، كما بلغت نسبة الوسط الحسابي الكلي (90.94%) وهي أكبر من (60%). وهذا يشير إلى اعتماد المدقق على إجراءات موجهة لفترة الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية حسب رأي عينة الدراسة.

كما كانت آراء عينة الدراسة أكثر اتفاقاً حول مدى استخدام الإجراء السابع (الاستفسار من المستشار القانوني للشركة حول وجود أية ادعاءات تجاه الشركة)، إذ بلغ الانحراف المعياري له (0.331)، يليه الإجراء الخامس (الاستفسار من المسؤولين عن الأمور المحاسبية والمالية عن وجود أية أمور غير اعتيادية في الفترة اللاحقة) بانحراف معياري بلغ (0.537).

ويبين الجدول رقم (11) نتائج تحليل آراء العينة بشأن مدى استخدام المدقق في سورية لإجراءات أخرى مع الإجراءات التي قام بها والموجهة لفترة الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية.

جدول (11)

نتائج تحليل آراء العينة بشأن مدى استخدام المدقق في سورية لإجراءات أخرى مع الإجراءات التي قام بها والموجهة لفترة الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية

م	الإجراءات	الوسط الحسابي	نسبة الوسط الحسابي %	الانحراف المعياري
1	الفحص الفعلي للأصول أو الالتزامات التي قيمت بالقيمة العادلة في فترة الأحداث اللاحقة	4.306	86.12	0.895
2	ملاحظة بعض الإجراءات الخاصة بتحديد القيمة العادلة أو عملية الرقابة عليها	2.633	52.66	0.951
3	إرسال مصادقات للجهات ذات العلاقة بالقيمة العادلة في فترة الأحداث اللاحقة	3.469	69.38	1.043
4	معاينة الوثائق والسجلات المتعلقة بالأصول أو الالتزامات المقدرة بالقيمة العادلة في فترة الأحداث اللاحقة	4.041	80.82	0.790
	الكلي	**3.612**	**74.24**	**0.759**

يلاحظ من الجدول السابق أن الوسط الحسابي للإجراء الثاني (ملاحظة بعض الإجراءات الخاصة بتحديد القيمة العادلة أو عملية الرقابة عليها) بلغ (2.633) وهو أقل من (3)، مما يشير إلى عدم استخدام هذا الإجراء عند قيام المدقق بالاعتماد على الإجراءات الموجهة لفترة الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية.

أما المتوسط الكلي لإجراءات التدقيق فقد بلغ (3.612) وهو أكبر من (3)، كما بلغت نسبة الوسط الحسابي الكلي (74.24%) وهي أكبر من (60%). وهذا يشير إلى استخدام المدقق لإجراءات أخرى مع الإجراءات التي قام بها والموجهة لفترة الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية حسب رأي عينة الدراسة.

وقد كانت آراء عينة الدراسة أكثر اتفاقاً حول مدى استخدام الإجراء الرابع (معاينة الوثائق والسجلات المتعلقة بالأصول أو الالتزامات المقدرة بالقيمة العادلة)، إذ بلغ الانحراف المعياري له (0.790)، يليه الإجراء الأول (الفحص الفعلي للأصول أو الالتزامات التي قيمت بالقيمة العادلة) من حيث اتفاق آراء العينة حول مدى استخدامه، فقد بلغ الانحراف المعياري له (0.895).

ثالثاً: اختبار الفروض

بعد تحليل وعرض نتائج الدراسة يتم في هذا الجزء اختبار فرضياتها وذلك بالتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من العينة أقل أو أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس (اعتمدت الباحثة في هذه الدراسة الوسط الحسابي (3) يمثل نسبة 60%)، وستكون قاعدة القرار على النحو الآتي:

- قبول الفرضية إذا كانت قيمة الوسط الحسابي أكبر وذات دلالة إحصائية من قيمة أداة القياس البالغة (3) درجات.
- رفض الفرضية إذا كانت قيمة الوسط الحسابي أقل وذات دلالة إحصائية من قيمة أداة القياس البالغة (3) درجات.

كما استخدمت الباحثة اختبار (One sample T-test) لدراسة وجود فروقات بين الوسط الحسابي للعينة وبين الوسط الحسابي للمجتمع (3)، وذلك من خلال حساب مستوى دلالة (T) ومقارنتها مع الدلالة الإحصائية (0.05) المعتمدة في هذه الدراسة كما يلي:

- يوجد فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع إذا كانت مستوى دلالة (T) أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05).
- لا يوجد فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع إذا كانت مستوى دلالة (T) أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05).

الفرضية الأولى:

"يعتمد مدقق الحسابات في سورية على إجراءات فحص واختبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة"

وقد أظهرت نتائج الاختبارات الإحصائية لهذه الفرضية النتائج الموضحة في الجدول التالي:

جدول (12)

نتائج اختبار (T) لعينة الدراسة بشأن مدى استخدام المدقق في سورية لإجراءات موجهة لاختبار وفحص تقديرات الإدارة للقيمة العادلة

م	الإجراءات	الوسط الحسابي	قيمة T	مستوى الدلالة
1	اختبار منطقية الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في تحديد القيمة العادلة كل على حدة وبشكل كلي	4.857	36.770	0.000
2	اختبار إذا كانت افتراضات الإدارة تعكس حالة السوق	4.857	36.770	0.000
3	اختبار اتساق افتراضات الإدارة مع البيئة الاقتصادية العامة التي تعمل فيها المنشأة ومعلومات السوق ومع خطط واستراتيجيه المنشأة	4.612	21.177	0.000
4	اختبار اتساق الافتراضات التي وضعتها الإدارة مع الافتراضات والخبرات السابقة، ومع الافتراضات الأخرى المستخدمة في التقديرات المحاسبية المختلفة	4.612	21.177	0.000
5	اختبار مدى ملائمة النموذج الذي استخدمته الإدارة في تقدير القيمة العادلة، ومدى اتساقه مع وضع الشركة (حال تم تطبيق نموذج تقييم مختلف عن قيم السوق)	4.592	22.439	0.000
6	اختبار مدى ملائمة ومنطقية ودقة وكمال البيانات المستخدمة في تحديد القيمة العادلة والتي كانت متاحة عند تحديدها	4.592	22.439	0.000
7	التأكد من مصدر البيانات المستخدمة في تحديد القيمة العادلة	4.694	25.463	0.000
8	تقييم مدى اتساق البيانات المستخدمة في تحديد القيمة العادلة مع البيانات الأخرى التي تم الحصول عليها خلال عملية التدقيق	4.571	20.368	0.000
9	تقييم فيما إن تم تحليل البيانات المجمعة بالشكل الملائم لاستخدامها في وضع الافتراضات	4.102	11.270	0.000
10	إعادة احتساب المدخلات أو بعض الحسابات التي قامت بها الإدارة لتحديد القيمة العادلة	4.225	14.606	0.000
11	قراءة تقرير خبير التقييم في المنشأة محل التدقيق في حال وجوده	4.857	24.071	0.000
12	اختبار مدى تناسق قياسات الإدارة للقيمة العادلة عبر الزمن	4.204	13.071	0.000

م	الإجراءات	الوسط الحسابي	قيمة T	مستوى الدلالة
13	المقارنة بين القيم العادلة للفترات الحالية والفترات السابقة، ومعرفة سبب الفرق إن وجد إن كان عائداً للتغير في الاقتصاد أو السوق	4.143	11.817	0.000
14	مقارنة تقديرات سابقة للإدارة مع النتائج الفعلية لنفس الفترة	4.061	10.775	0.000
15	فحص تحليل الحساسية الذي قامت به الإدارة (في حال قامت به الإدارة)	3.674	6.562	0.000
	الكلي للفرضية الأولى	**4.444**	**30.925**	**0.000**

ويتبين من الجدول السابق ما يلي:

- بلغت قيمة الوسط الحسابي الكلي (4.444) درجة وهي أكبر من أداة القياس البالغة (3) درجات.
- بلغت قيمة مستوى الدلالة المعنوية (0.000) وهي اقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (0.05)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع (القيمة المعيارية 3).

وبناءً على ذلك فقد تم قبول الفرضية التي تنص بأن **"يعتمد مدقق الحسابات في سورية على إجراءات فحص واختبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة"**

الفرضية الثانية:

"يعتمد مدقق الحسابات في سورية على إجراءات التقدير الذاتي للقيمة العادلة عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة"

وقد أظهرت نتائج الاختبارات الإحصائية لهذه الفرضية النتائج الموضحة في الجدول التالي:

جدول (13)

نتائج اختبار (T) لعينة الدراسة بشأن مدى استخدام المدقق في سورية لإجراءات تقوم على وضع تقديراته الذاتية للقيمة العادلة

م	الإجراءات	الوسط الحسابي	قيمة T	مستوى الدلالة
1	تقوم بوضع افتراضات خاصة بك حول القيمة العادلة	3.265	2.545	0.014
2	تقوم بالمحاكمة حول ملائمة طريقة القياس المستخدمة	3.612	7.510	0.000
3	تختبر بنفسك المعلومات التي سوف تعتمد عليها في إعداد القيمة العادلة	4.082	16.866	0.000

م	الإجراءات	الوسط الحسابي	قيمة T	مستوى الدلالة
4	المقارنة بين تقديراتك للقيمة العادلة وتقديرات الإدارة	4.143	13.856	0.000
5	تحليل حساسية الافتراضات التي تم وضعها لقياس أثر التغير في أحد العوامل المؤثرة فيها	3.714	6.794	0.000
	الكلي للفرضية الثانية	**3.763**	**12.168**	0.000

ويتبين من الجدول السابق ما يلي:

- بلغت قيمة الوسط الحسابي الكلي (3.763) درجة وهي أكبر من أداة القياس البالغة (3) درجات.
- بلغت قيمة مستوى الدلالة المعنوية (0.000) وهي أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (0.05)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع (القيمة المعيارية 3).

وبناءً على ذلك فقد تم قبول الفرضية التي تنص بأن "**يعتمد مدقق الحسابات في سورية على إجراءات التقدير الذاتي للقيمة العادلة عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة**".

الفرضية الثالثة:

"يعتمد مدقق الحسابات في سورية على إجراءات الأحداث اللاحقة عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة"

وقد أظهرت نتائج الاختبارات الإحصائية لهذه الفرضية النتائج الموضحة في الجدول التالي:

جدول (14)

نتائج اختبار (T) لعينة الدراسة بشأن اعتماد المدقق في سورية على إجراءات موجهة لفترة الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية

م	الإجراءات	الوسط الحسابي	قيمة T	مستوى الدلالة
1	مقارنة تقديرات الإدارة مع ما حدث فعلياً خلال فترة الأحداث اللاحقة بما يتعلق بالعناصر المقيمة بالقيمة العادلة	4.367	16.905	0.000
2	معاينة السجلات والوثائق التي تتعلق بالحسابات التي قيمت بالقيمة العادلة والخاصة بفترة الأحداث اللاحقة	4.367	16.905	0.000
3	مقارنة العناصر المقيمة بالقيمة العادلة الواردة في آخر قوائم مالية مع القوائم	4.265	10.292	0.000

م	الإجراءات	الوسط الحسابي	قيمة T	مستوى الدلالة
	المالية محل التدقيق			
4	الاستفسار من المسؤولين عن الأمور المحاسبية والمالية عن استمرارية تطبيق نفس الأسس المحاسبية في فترة الأحداث اللاحقة	4.388	18.228	0.000
5	الاستفسار من المسؤولين عن الأمور المحاسبية والمالية عن وجود أية أمور غير اعتيادية في الفترة اللاحقة	4.592	20.754	0.000
6	الإطلاع على محاضر اجتماع مجلس الإدارة أو المساهمين	4.755	28.277	0.000
7	الاستفسار من المستشار القانوني للشركة حول وجود أية ادعاءات تجاه الشركة	4.878	39.682	0.000
8	الحصول على إقرارات الإدارة حول الأحداث اللاحقة المرتبطة بالعناصر المقيمة بالقيمة العادلة	4.633	18.989	0.000
9	فحص تأثير الأحداث اللاحقة المتعلقة بالقيمة العادلة على القوائم المالية	4.674	24.724	0.000
	الكلي للفرضية الثالثة	**4.547**	**25.666**	**0.000**

يتبين من الجدول السابق ما يلي:

- بلغت قيمة الوسط الحسابي الكلي (4.547) درجة وهي أكبر من أداة القياس البالغة (3) درجات.
- بلغت قيمة مستوى الدلالة المعنوية (0.000) وهي أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (0.05)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع (القيمة المعيارية 3).

وبناءً على ذلك فقد تم قبول الفرضية التي تنص بأن "**يعتمد مدقق الحسابات في سورية على إجراءات الأحداث اللاحقة عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة**".

الفرضية الرئيسية الرابعة:

" بالإضافة إلى استخدام كل من مدخل من المداخل الثلاثة السابقة فإن مدقق الحسابات في سورية يعتمد على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة "

لاختبار الفرضية الرابعة تم اختبار الفرضيات الفرعية الأولى والثانية والثالثة كما يلي:

أ – اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

" بالإضافة لإجراءات فحص واختبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة فإن مدقق الحسابات في سورية يعتمد على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة "

وقد أظهرت نتائج الاختبارات الإحصائية لهذه الفرضية النتائج الموضحة في الجدول التالي:

جدول (15)

نتائج اختبار (T) لعينة الدراسة بشأن مدى استخدام المدقق في سورية لإجراءات أخرى مع الإجراءات التي قام بها لاختبار وفحص تقديرات الإدارة للقيمة العادلة

م	الإجراءات	الوسط الحسابي	قيمة T	مستوى الدلالة
1	الفحص الفعلي للأصول أو الالتزامات التي قيمت بالقيمة العادلة	4.408	13.435	0.000
2	ملاحظة بعض الإجراءات الخاصة بتحديد القيمة العادلة أو عملية الرقابة عليها	2.571	-3.928	0.000
3	إرسال مصادقات للجهات ذات العلاقة بالقيمة العادلة	3.551	4.219	0.000
4	معاينة الوثائق والسجلات المتعلقة بالأصول أو الالتزامات المقدرة بالقيمة العادلة	4.102	14.041	0.000
	الكلي للفرضية الفرعية الأولى	**3.658**	**9.586**	0.000

ويتبين من الجدول السابق ما يلي :

- بلغت قيمة الوسط الحسابي الكلي (3.658) درجة وهي اكبر من أداه القياس البالغة (3) درجات.
- بلغت قيمة مستوى الدلالة المعنوية (0.000) وهي أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (0.05)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع (القيمة المعيارية 3).

وبناءً على ذلك فقد تم قبول الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص بأن " **بالإضافة لإجراءات فحص واختبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة فإن مدقق الحسابات في سورية يعتمد على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة** ".

ب – اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

" بالإضافة إلى إجراءات التقدير الذاتي للقيمة العادلة فإن مدقق الحسابات في سورية يعتمد على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة "

وقد أظهرت نتائج الاختبارات الإحصائية لهذه الفرضية النتائج الموضحة في الجدول التالي:

جدول (16)

نتائج اختبار (T) لعينة الدراسة بشأن مدى استخدام المدقق في سورية لإجراءات أخرى مع الإجراءات التي قام بها والمبنية على وضع تقديراته الذاتية للقيمة العادلة.

م	الإجراءات	الوسط الحسابي	قيمة T	مستوى الدلالة
1	الفحص الفعلي للأصول أو الالتزامات التي قيمت بالقيمة العادلة	4.429	13.093	0.000
2	ملاحظة بعض الإجراءات الخاصة بتحديد القيمة العادلة أو عملية الرقابة عليها	2.653	-2.840	0.007
3	إرسال مصادقات للجهات ذات العلاقة بالقيمة العادلة	3.633	4.769	0.000
4	معاينة الوثائق والسجلات المتعلقة بالأصول أو الالتزامات المقدرة بالقيمة العادلة	4.163	15.834	0.000
	الكلي للفرضية الفرعية الثانية	**3.719**	**10.253**	**0.000**

ويتبين من الجدول السابق ما يلي :

- بلغت قيمة الوسط الحسابي الكلي (3.719) درجة وهي اكبر من أداه القياس البالغة (3) درجات.
- بلغت قيمة مستوى الدلالة المعنوية (0.000) وهي أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (0.05)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع (القيمة المعيارية 3).

وبناءً على ذلك فقد تم قبول الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص بأن **"يعتمد مدقق الحسابات على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة بالإضافة إلى إجراءات التقدير الذاتية للقيمة العادلة"**.

ج – اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

" بالإضافة إلى إجراءات الأحداث اللاحقة فإن مدقق الحسابات في سورية يعتمد على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة "

وقد أظهرت نتائج الاختبارات الإحصائية لهذه الفرضية النتائج الموضحة في الجدول التالي:

جدول (17)

نتائج اختبار (T) لعينة الدراسة بشأن مدى استخدام المدقق في سورية لإجراءات أخرى مع الإجراءات التي قام بها والموجهة لفترة الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية ومدى استخدامها بشكل عام

م	الإجراءات	الوسط الحسابي	قيمة T	مستوى الدلالة
1	الفحص الفعلي للأصول أو الالتزامات التي قيمت بالقيمة العادلة في فترة الأحداث اللاحقة	4.306	10.221	0.000
2	ملاحظة بعض الإجراءات الخاصة بتحديد القيمة العادلة أو عملية الرقابة عليها في فترة الأحداث اللاحقة	2.633	-2.705	0.009
3	إرسال مصادقات للجهات ذات العلاقة بالقيمة العادلة في فترة الأحداث اللاحقة	3.469	3.151	0.003
4	معاينة الوثائق والسجلات المتعلقة بالأصول أو الالتزامات المقدرة بالقيمة العادلة في فترة الأحداث اللاحقة	4.041	9.228	0.000
	الكلي للفرضية الفرعية الثالثة	**3.612**	**5.648**	**0.000**
	الكلي للفرضية الرئيسية الرابعة	**3.663**	**9.281**	**0.000**

ويتبين من الجدول السابق ما يلي :

- بلغت قيمة الوسط الحسابي الكلي للفرضية الفرعية الثالثة (3.612) درجة وهي أكبر من أداه القياس البالغة (3) درجات.
- بلغت قيمة مستوى الدلالة المعنوية للفرضية الفرعية الثالثة (0.000) وهي أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (0.05)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع (القيمة المعيارية 3).

وبناءً على ذلك فقد تم قبول الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص بأن " **بالإضافة إلى إجراءات الأحداث اللاحقة فإن مدقق الحسابات في سورية يعتمد على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة**".

ومن الجدول نفسه يتبين ما يلي:

- بلغت قيمة الوسط الحسابي الكلي للفرضية الرئيسية الرابعة (3.633) درجة وهي اكبر من أداه القياس البالغة (3) درجات.

- بلغت قيمة مستوى الدلالة المعنوية للفرضية الرئيسية الرابعة (0.000) وهي أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (0.05)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع (القيمة المعيارية 3).

وبناءً على ذلك فقد تم قبول الفرضية الرئيسية الرابعة والتي تنص على أن " **بالإضافة إلى استخدام كل من مدخل من المداخل الثلاثة السابقة فإن مدقق الحسابات في سورية يعتمد على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة** ".

النتائج والتوصيات

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

بناءً على تحليل بيانات الدراسة واختبار فروضها، يمكن تلخيص النتائج كما يلي:

1- يعتمد مدقق الحسابات في سورية على إجراءات فحص واختبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة.

2- يعتمد مدقق الحسابات في سورية على إجراء تقدير ذاتي للقيمة العادلة عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة.

3- يعتمد مدقق الحسابات في سورية على إجراءات الأحداث اللاحقة عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة.

4- بالإضافة إلى استخدام كل مدخل من المداخل الثلاث السابقة فإن مدقق الحسابات في سورية يعتمد على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة. وتتفرع هذه النتيجة إلى النتائج الفرعية الثلاث التالية:

أ- بالإضافة لإجراءات فحص واختبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة فإن مدقق الحسابات في سورية يعتمد على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة.

ب- بالإضافة لإجراءات التقدير الذاتي للقيمة العادلة فإن مدقق الحسابات في سورية يعتمد على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة.

ت- بالإضافة لإجراءات الأحداث اللاحقة فإن مدقق الحسابات في سورية يعتمد على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة.

ويمكن استخلاص النتائج التفصيلية التالية بالإضافة إلى النتائج الأربعة السابقة:

1) من خلال المقارنة بين إجمالي الوسط الحسابي لكل مجموعة من الإجراءات الثلاث نجد أنه:

يتم استخدام إجراءات الأحداث اللاحقة بشكل أكبر من المجموعتين الأخريين، ومن ثم يليها في معدل الاستخدام إجراءات فحص واختبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وأخيراً إجراءات وضع تقدير ذاتي للقيمة العادلة.

2) من خلال المقارنة بين إجمالي الوسط الحسابي لكل مجموعة من مجموعات الإجراءات الأخرى المستخدمة مع المجموعات الثلاث الرئيسية، نجد أنها كانت متقاربة وترتيبها كالتالي: يتم استخدام إجراءات أخرى مع المجموعة الثانية (وضع تقدير ذاتي للقيمة العادلة) بشكل أكبر من استخدامها مع المجموعتين الأولى والثالثة، ومن ثم يليها استخدام الإجراءات الأخرى مع المجموعة الثالثة (إجراءات الأحداث اللاحقة)، وأخيراً استخدام إجراءات أخرى مع المجموعة الأولى (فحص واختبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة).

3) بالنسبة لاستخدام مدققين الحسابات لإجراءات فحص واختبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة فقد كانت آراء عينة الدراسة أكثر اتفاقاً حول مدى استخدام الإجراء الأول والثاني (اختبار منطقية الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في تحديد القيمة العادلة كل على حدة وبشكل كلي، اختبار إذا كانت افتراضات الإدارة تعكس حالة السوق)، يليه الإجراء السابع (التأكد من مصدر البيانات المستخدمة في تحديد القيمة العادلة) من حيث اتفاق آراء العينة حول مدى استخدامه.

4) كانت آراء عينة الدراسة حول استخدام المدقق لإجراءات تقوم على وضع تقديراته الذاتية للقيمة العادلة، أكثر اتفاقاً حول مدى استخدام الإجراء الثالث (تختبر بنفسك المعلومات التي سوف تعتمد عليها في إعداد القيمة العادلة)، يليه الإجراء الثاني (تقوم بالمحاكمة حول ملائمة طريقة القياس المستخدمة) من حيث اتفاق آراء العينة حول مدى استخدامه.

5) كما كانت آراء عينة الدراسة بالنسبة لاعتماد المدقق على إجراءات موجهة لفترة الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية، أكثر اتفاقاً حول مدى استخدام الإجراء السابع (الاستفسار من المستشار القانوني للشركة حول وجود أية ادعاءات تجاه الشركة)، يليه الإجراء الخامس (الاستفسار من المسؤولين عن الأمور المحاسبية والمالية عن وجود أية أمور غير اعتيادية في الفترة اللاحقة).

6) بالنسبة لإجراءات التدقيق الأخرى التي يستخدمها مدققي الحسابات عند تدقيقهم لتقديرات القيمة العادلة بالإضافة لأنواع الإجراءات الثلاث، فقد تبين أن العينة اتفقت على عدم استخدام

الإجراء الثاني (ملاحظة بعض الإجراءات الخاصة بتحديد القيمة العادلة أو عملية الرقابة عليها) عند اختبار وفحص تقديرات الإدارة للقيمة العادلة والذي يعتبر منخفض الموثوقية، وكانت آراء عينة الدراسة أكثر اتفاقاً حول مدى استخدام الإجراء الرابع (معاينة الوثائق والسجلات المتعلقة بالأصول أو الالتزامات المقدرة بالقيمة العادلة)، يليه الإجراء الأول (الفحص الفعلي للأصول أو الالتزامات التي قيمت بالقيمة العادلة) من حيث اتفاق آراء العينة حول مدى استخدامه، ويشكل الإجراء الرابع إجراءً متوسط الموثوقية، بينما الأول يعتبر إجراءاً عالي الموثوقية.

ثانياً: التوصيات

بناءً على نتائج الدراسة تقوم الباحثة بتقديم مجموعة من التوصيات كما يلي:

1- إن المجموعتين الثانية (وضع تقدير ذاتي للقيمة العادلة) والثالثة (إجراءات فحص الأحداث اللاحقة) هما أكثر موثوقية من المجموعة الأولى (إجراءات فحص واختبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة)، وبالتالي من المستحسن أن يتم استخدام إجراءات أخرى مع المجموعة الأولى بشكل أكبر مما يتم استخدامها مع المجموعتين الثانية والثالثة، وهذا عكس الواقع كما سبق وذكرنا.

2- كما أن نسبة استخدام المجموعة الثانية (وضع تقدير ذاتي للقيمة العادلة) هي الأقل بين المجموعات، رغم أنها تعتبر من الإجراءات العالية الموثوقية لأن المدقق يقوم بنفسه بوضع تقدير ذاتي للقيمة العادلة، وبالتالي ينبغي الاعتماد على هذا المدخل بشكل أكبر من الوضع الحالي، وقد يعود سبب انخفاض نسبة استخدامها بين المجموعات الأخرى، هو أن هذا النمط يحتاج إلى تقنيات مختلفة لم يعتد المدقق عليها من قبل، و لربما أيضاً أنه لا يمتلك المعرفة اللازمة بها في سورية، إذ أن هذه المجموعة تحتاج إلى خبرة في التقييم قد لا تتوافر لدى المدقق، وبالتالي إلى أن يمتلك المدقق تلك المعرفة الكافية، من خلال إخضاعه لدورات في التقييم، تحتاج شركات التدقيق إلى إعادة هيكلة فرق التدقيق، من خلال التعاقد مع خبير تقييم داخلي أو خارجي للمساعدة في عمليات تدقيق تقديرات القيمة العادلة.

3- تأسيس جهات خاصة بمهنة التقييم في سورية لاسيما أن لهذه المهنة وجود كبير في الدول المتقدمة مما يدل على أهميتها، كما أن هناك العديد من الشركات تقوم بعملية التقييم لأسباب مختلفة.

4- كما يجب أن توكل مهمة إعادة التقييم إلى مهنة التقييم هذه، بدلاً من مدققي الحسابات، حيث نص مرسوم إعادة التقييم 61 الصادر عام 2007، بتكليف مدققين الحسابات بهذه المهمة، وهذا يمكن اعتباره ثغرة في هذا القانون، لاسيما أن مدققي الحسابات لا يمتلكون الخبرة الكافية في عملية التقييم، كما أن هذا قد يشكل خطراً على استقلالية المدقق، خاصة وأن قانون (SARBANES OXLEY 2002) الذي ظهر بعد انهيار بعض الشركات الكبرى، طالب بعدم تفويض المدقق بمثل هذه المهام ، لأن ذلك لربما كان من أحد مسببات تلك الانهيارات.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

1- الكتب:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة**، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، إصدار 2009.
2. الشمري، ناظم، والشروف، محمد، **"مدخل في علم الإقتصاد"**، (الطبعة الأولى؛ عمان: دار الزهران، 1999).
3. الصالح، مصلح، **"الشامل: قاموس مصطلحات العلوم الاجتماعية"**، (الطبعة الأولى؛ السعودية: دار عالم الكتب للطباعة والنشر، 1999).
4. العلاق، بشير، **"المعجم الموجز لمصطلحات المحاسبة: إنكليزي- عربي"**، (الطبعة الأولى؛ عمان: دار الزهران، 2000).
5. القاضي، حسين، دحدوح، حسين، وقريط، عصام، **"أصول التدقيق (1)"**، (منشورات جامعة دمشق، 2007/2006).
6. المحمود، عصمت، **"الوافي: قاموس مزدوج"**، (الطبعة الأولى؛ عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2004).
7. حماد، طارق، **"التقييم وإعادة هيكلة الشركات: تحديد قيمة المنشأة"**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2008).
8. سلوم، حسين، **"المبادئ الإقتصادية"**، (الطبعة الثانية؛ لبنان: كلية الحقوق والعلوم السياسية، 1996).
9. عبد الناصر، جمال، **"المعجم الإقتصادي"**، (الطبعة الأولى؛ عمان: دار أسامة ودار المشرق الثقافي، 2006).
10. علي، عبد الوهاب، **"موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة مراجعة الحسابات في بيئة التجارة الالكترونية وانهيار أسواق المال الجزء الخامس"**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2009).
11. عمارة، محمد، **"قاموس المصطلحات الإقتصادية في الحضارة الإسلامية"**، (الطبعة الأولى؛ بيروت: دار الشروق، 1993).
12. هاشم، محمد إسماعيل، **"المدخل إلى مبادئ الإقتصاد الإجتماعي"**، (الإسكندرية: المكتبة الجامعية، 1999).

2- الدوريات:

1. القشي، ظاهر، الخطيب، حازم، "توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الإقتصادي وأثر ذلك على الإقتصاد"، **مجلة الزيتونة للبحوث العلمية**، جامعة الزيتونة الأردنية، (م2، ع2، 2004، ص ص 1-34).
2. بلوناس، عبد الله، "عولمة الاقتصاد: الفرص والتحديات"، **مجلة جامعة دمشق**، (م24، ع1، 2008، ص ص 179-202).
3. جمعة، حلمي، وخنفر، مؤيد، "المدقق الخارجي وتقديرات القيمة العادلة: دراسة تحليلية استطلاعية في مكاتب التدقيق الأردنية الكبرى"، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، (م3، ع4، 2007، ص ص 413-437).
4. حماد، طارق، مشكلات تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في البيئة المصرية (بالتطبيق على البنوك)، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، عين شمس، (ع2، 2002، ص ص 510-607).
5. صالح، رضا، "أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الإسكندرية، (م 46، ع2، 2009، ص ص 1-60).

3- الرسائل الجامعية:

1. الزعبي، يامن، "القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان (دراسة ميدانية)"، **رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة**، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، 2005.
2. الطرايرة، جمال علي، "التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالي للبنوك العاملة في الأردن"، **رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة**، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2005.
3. خريسات، علا، " دور محاسبة القيمة العادلة في تخطيط عملية التدقيق الخارجي (دراسة ميدانية على البنوك الموجودة بالأردن)، **رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة**، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2008.
4. الطويل، سحر، "المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المالية لأغراض تعظيم منفعة المعلومات المحاسبية (دراسة تطبيقية على شركات التأمين)"، **رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة**، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، 2007.

4- القوانين والأنظمة:

1. قانون إنشاء المصارف الخاصة رقم 28، عام 2001.
2. قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية رقم 22، عام 2005.
3. قانون سوق الأوراق المالية رقم 55، عام 2006.
4. قرار رقم 15، الصادر عن جمعية المحاسبين القانونيين، عام 2007.
5. مرسوم الاستثمار رقم 8، عام 2007.
6. المرسوم رقم 490، عام 2007.
7. المرسوم رقم 61، 2007.
8. قانون الشركات رقم 3، عام 2008.

5- المؤتمرات والندوات و ورشات العمل:

1. البشير، محمد، "القيمة العادلة والتشريعات الأردنية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والتدقيق"، **بحث مقدم في المؤتمر العلمي المهني السابع:** حول القيمة العادلة والإبلاغ المالي، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان، الفترة بين 13-14 أيلول، 2006.
2. دهمش، نعيم، وأبو زر، عفاف، "اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة"، **بحث مقدم في المؤتمر العلمي المهني السادس،** جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان، الفترة بين 22-23 أيلول، 2004.

ثانياً: المراجع الأجنبية

1 - Books:

1. Bragg, Steven.M, "**Practitioner's Guide to GAAS 2010 Including all SSAEs, SSARAs, and Interpretations**", (New Jersey: John Wiley & Sons, INC., 2010).
2. Hitchner, James.R, "**Financial Valuation: Applications and Models**", (1st.ed; New Jersey: John Wiley & Sons INC., 2003).
3. King, Alfred M., "**Fair Value For Financial Reporting: Meeting The New FASB Requirements**", (1st.ed; New Jersey: John Wiley & Sons, INC., 2006).
4. King, Alfred M., "**Executive's Guide To Fair Value: profiting from the new valuation rules**", (1st.ed; New Jersey: John Wiley & sons, INC., 2008).
5. Langendijk, Henk, Swagerman, Dirk, and Verhoog, Willem, " **Is Fair Value Fair: Financial Reporting in an International Perspective**", (1st.ed; England: John Wiley & Sons LTD., 2003).
6. Robert, F.Reilly., and Robert S. Schweihs, "**Valuing Intangible Assets**", (New York: McGraw-Hill, 1999).
7. Zack, Gerard.M, "**Fair Value Accounting Fraud: New Global Risks & Detection Techniques**", (1st.ed; New Jersey: John Wiley & Sons, INC., 2009).
8. Zyla, Mark.L, "**Fair Value Measurements Practical Guidance and Implementation**", (New Jersey: John Wiley & Sons, INC, 2010).

2- Periodicals:

1. Barbut, Yosef, Abahoonie, Edward, "Fair-Value Accounting Tax Considerations", **Financial Executive**, (Vol.25, Issue.2, 2009, pp.49-53).
2. Broadley, Philip, "Discussion on 'financial reporting quality: is fair value a plus or a minus?' ", **Accounting and Business Research Special Issue: International accounting policy forum,** (2007, pp.45-48).
3. Benston, George, "The shortcomings of fair-value accounting described in SFAS 157", **Journal of Accounting and Public Policy**, (Vol.27, Issue.2, 2008, pp.101-114).

4. Campbell, Ronald.L, Owens-Jackson, Lisa, and Robinson, Diana, "Fair Value Accounting from Theory to Practice", **Strategic Finance**, (2008, pp.31-37).
5. Cataldo, James, and Mclnnes, Morris, "SFAS 159: The Fair Value Option CPAs at a Crossroad?", **The CPA Journal**, (Vol.77, Issue.8, 2007, pp.6-12).
6. Haldeman, Robert. G, "Fact, Fiction, and Fair Value Accounting at Enron", **CPA Journal**, (2006, pp.15-21).
7. Herrmann, Don, Saudagaran, Shahrokh, and Thomas, Wayne, "The quality of fair value measures for property, plant, and equipment", **Accounting Forum**, (Vol.30, 2006, pp.43-59).
8. Grego, Michael.J, and Zollo, Raynard.A, "Auditing Fair Value Measurements and Disclosures", **Commercial Lending Review**, (Vol.18, Issue.6, 2003, pp.36-41).
9. Gwilliam, David, and Jackson, Richard H.G, "Fair value in financial reporting: Problems and pitfalls in practice A case study analysis of the use of fair valuation at Enron", **Accounting Forum**, (Vol.32, Issue.3, 2008, pp.240-295).
10. King, Alfred M., "Fair Value Is Dangerous for Cost Management", **Cost Management**, (Vol.23, Issue.1, 2009, pp.41-47).
11. King, Alfred M., "Determining Fair Value", **Strategic Finance magazine**, Institution of Managerial Accountants, (2009, PP.27-32).
12. Khurana, Inder.K, Kim, Myung-Sung, "Relative value relevance of historical cost vs. fair value: Evidence from bank holding companies", **Journal of Accounting and Public Policy**, (Vol.22, Issue.1, 2003, pp.19-42).
13. Laux, Christian, Leuz, Christian, "The crisis of fair value accounting: making sense of the recent debate", **Accounting, Organization and Society**, (Vol.34, 2009, pp.826-834).
14. Laux, Christian, Leuz, Christian, , "Did the Fair-Value Accounting Contribute to the Financial Crisis?", **Journal of Economic Perspectives**, American Economic Association, (vol.24, Issue.1, 2010, pp.93-118).
15. Martin, roger.m, Rich, Jay.S, and Wilks, T.Jeffrey, "Auditing Fair Value Measurements: A Synthesis of Relevant Research", **Accounting Horizons**, (Vol.20, Issue.3, 2006, pp. 287-303).

16.Menelaides, Susan.L, Graham, Lynford.E, and Fischbach, Gretchen, "The Auditor's Approach to Fair Value", **Journal of Accountancy**, (Vol.195, Issue.6, 2003, pp.73-76).
17.Miller, Paul, and Bahnson, Pal, "Refining Fair Value Measurements", **Journal of Accountancy**, (Vol.204, Issue.5, 2007, pp.30-36).
18.Nicolas Veron, "Fair Value Accounting Is the Wrong Scapegoat for This Crisis", **Accounting in Europe**, (Vol.5, Issue.2, 2008, pp.63 –69).
19.Robert, F.Reilly, "The Impact of SFAS No.157 Fair Value Measurements on Property Tax Appraisals", **Journal of Property Tax Assessment & Administration**, (Vol.5, Issue.4, 2008, PP.5-15).
20.Rossi, John D., "Weighing your financials: a look at the impact of fair value", **Pennsylvania CPA Journal**, (Vol.80, Issue.1, 2009, pp.28-31).
21.Shortridge, Rebecca, and Smith, Pamela, "Understanding the changes in accounting thoughts", **Research in Accounting Regulation**, (Vol.21, 2009, pp.11-18).
22.Wilson, Allister, and Ernest & Young, "Fair Value and Measurement: Where the Conflicts Lie", **Balance Sheet**, (Vol.9, Issue.4, 2001, pp. 26-33).
23.Wise, Richard.M, "Will Your Fair Value Measurements Provide Satisfactory Evidence for GAAS?", **Business Valuation Review**, (Vol.23, Issue.2, 2004, pp.1-12).

3- Conferences:

1. Aslanertik, Banu, "fair value consideration during the current financial crisis", paper presented at EconAnadolu : **Anadolu International Conference in Economics**, Eskisehir, turkey, June 17-19, 2009).

4- Reports:

1. Bernan, International Monetary Fund, "Global Financial Stability Report, October 2008, **World Economic and Financial Surveys.**

5- Standards:

1. International Valuation Standards Committees , Introduction to International valuation standards1,2 and3, (7th ed., 2005).
2. International Valuation Standards Committees, Guidance Note.1 " Real Property Valuation", (7th.ed., 2005).
3. International Auditing and Assurance Standards Board, "Challenges in Auditing Fair Value Accounting Estimates in the Current Market Environment, Staff Audit Practice Alert, October 2008.
4. American Society of Appraisers, "ASA Business Valuation Standards," 2008.

6- Internet website:

1. http://www.fasb.org.

7- Others:

1. Novoa, Alicia, Scarlata, Jodi, and Sole, Juan, "Procyclicality and Fair Value Accounting", (**International Monetary Fund working paper,** 2009).

قائمة الملاحق

ملحق (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

استمارة استبيان

السادة مدققي الحسابات

تحية طيبة وبعد...

يستهدف إعداد هذا الاستبيان استقراء أرائكم حول "**إجراءات المراجعة الخارجية في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة**"، حيث أن إجاباتكم على أسئلة الاستبيان ستساعد بإذن الله في الوصول إلى نتائج قيّمة تخدم الأطراف المعنية. علماً أن إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

ولكم خالص الشكر والتقدير

الباحثة

الرجاء وضع علامة (√) في الحقل الذي تراه مناسباً:

أولاً: البيانات الشخصية:

الرجاء تحديد البيانات التالية قبل البدء في الاستبيان:

المؤهل الدراسي:

- ☐ دكتوراه
- ☐ ماجستير
- ☐ دبلوم دراسات عليا
- ☐ بكالوريوس

التخصص:

- ☐ محاسبة عامة
- ☐ اقتصاد
- ☐ تدقيق حسابات
- ☐ مصارف
- ☐ إدارة
- ☐ أخرى ....

الخبرة (سنة):

- ☐ أقل من5
- ☐ من 5 إلى 10
- ☐ من11 إلى 20
- ☐ أكثر من 20

المؤهل المهني:

- ☐ CPA
- ☐ ACPA
- ☐ SYRIAN-CPA
- ☐ CA
- ☐ أخرى ....

ثانياً: أسئلة الاستبيان:

من خلال ما جاءت به معايير التدقيق الدولية والأمريكية والأبحاث المتعلقة بإجراءات تدقيق تقديرات القيمة العادلة، فإنه يمكننا أن نصنف الإجراءات التي يستخدمها المدقق لتدقيق تقديرات القيمة العادلة إلى ثلاثة مجموعات رئيسية منفصلة عن بعضها البعض ويغني أداء أحدها عن الآخر، وهذه المجموعات هي:

المجموعة الأولى: اختبار وفحص تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.

المجموعة الثانية: يقوم المدقق بنفسه بوضع تقديراته الذاتية للقيمة العادلة، مع الحاجة لفهم التقديرات التي قامت بها الإدارة.

المجموعة الثالثة: توجيه إجراءات التدقيق للأحداث اللاحقة لتاريخ إصدار القوائم المالية وقبل إصدار تقرير المدقق.

– الرجاء اختيار مجموعة الإجراءات التي تستخدمها عادة في عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة من خلال اختيارك للإجراءات الفرعية المكونة لها

س1 – ما مدى استخدام المدقق لإجراءات موجهة لاختبار وفحص تقديرات الإدارة للقيمة العادلة؟

ر.م	الإجراء	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
1	اختبار منطقية الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في تحديد القيمة العادلة كل على حدة وبشكل كلي					
2	اختبار إذا كانت افتراضات الإدارة تعكس حالة السوق					
3	اختبار اتساق افتراضات الإدارة مع البيئة الاقتصادية العامة التي تعمل فيها المنشأة ومعلومات السوق ومع خطط واستراتيجيه المنشأة					
4	اختبار اتساق الافتراضات التي وضعتها الإدارة مع الافتراضات والخبرات السابقة، ومع الافتراضات الأخرى المستخدمة في التقديرات المحاسبية المختلفة					
5	اختبار مدى ملائمة النموذج الذي استخدمته الإدارة في تقدير القيمة العادلة، ومدى اتساقه مع وضع الشركة (حال تم تطبيق نموذج تقييم مختلف عن قيم السوق)					

6	اختبار مدى ملائمة ومنطقية ودقة وكمال البيانات المستخدمة في تحديد القيمة العادلة والتي كانت متاحة عند تحديدها					
7	التأكد من مصدر البيانات المستخدمة في تحديد القيمة العادلة					
8	تقييم مدى اتساق البيانات المستخدمة في تحديد القيمة العادلة مع البيانات الأخرى التي تم الحصول عليها خلال عملية التدقيق					
9	تقييم فيما إن تم تحليل البيانات المجمعة بالشكل الملائم لاستخدامها في وضع الافتراضات					
10	إعادة احتساب المدخلات أو بعض الحسابات التي قامت بها الإدارة لتحديد القيمة العادلة					
11	قراءة تقرير خبير التقييم في المنشأة محل التدقيق في حال وجوده					
12	اختبار مدى تناسق قياسات الإدارة للقيمة العادلة عبر الزمن					
13	المقارنة بين القيم العادلة للفترات الحالية والفترات السابقة، ومعرفة سبب الفرق إن وجد إن كان عائداً للتغير في الاقتصاد أو السوق					
14	مقارنة تقديرات سابقة للإدارة مع النتائج الفعلية لنفس الفترة					
15	فحص تحليل الحساسية الذي قامت به الإدارة (في حال قامت به الإدارة)					
16	الفحص الفعلي للأصول أو الالتزامات التي قيمت بالقيمة العادلة					
17	ملاحظة بعض الإجراءات الخاصة بتحديد القيمة العادلة أو عملية الرقابة عليها					
18	إرسال مصادقات للجهات ذات العلاقة بالقيمة العادلة					
19	معاينة الوثائق والسجلات المتعلقة بالأصول أو الالتزامات المقدرة بالقيمة العادلة					

س2- ما مدى استخدام المدقق لإجراءات تقوم على تطوير تقديراته الذاتية للقيمة العادلة؟

بالإضافة لفهم افتراضات الإدارة يقوم المدقق بتطبيق ما يلي ليحصل على مقارنة بين التقديرات التي أعدها بنفسه، وبين تقديرات الإدارة:

ر.م	الإجراء	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
1	تقوم بوضع افتراضات خاصة بك حول القيمة العادلة					
2	تقوم بالمحاكمة حول ملائمة طريقة القياس المستخدمة					
3	تختبر بنفسك المعلومات التي سوف تعتمد عليها في إعداد القيمة العادلة					

4	المقارنة بين تقديراتك للقيمة العادلة وتقديرات الإدارة					
5	تحليل حساسية الافتراضات التي تم وضعها لقياس أثر التغير في أحد العوامل المؤثرة فيها					
6	الفحص الفعلي للأصول أو الالتزامات التي قيمت بالقيمة العادلة					
7	ملاحظة بعض الإجراءات الخاصة بتحديد القيمة العادلة أو عملية الرقابة عليها					
8	إرسال مصادقات للجهات ذات العلاقة بالقيمة العادلة					
9	معاينة الوثائق والسجلات المتعلقة بالأصول أو الالتزامات المقدرة بالقيمة العادلة					

س3- ما مدى اعتماد المدقق على إجراءات موجهة لفترة الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية؟

ر.م	الإجراء	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
1	مقارنة تقديرات الإدارة مع ما حدث فعلياً خلال فترة الأحداث اللاحقة بما يتعلق بالعناصر المقيمة بالقيمة العادلة					
2	معاينة السجلات والوثائق التي تتعلق بالحسابات التي قيمت بالقيمة العادلة والخاصة بفترة الأحداث اللاحقة					
3	مقارنة العناصر المقيمة بالقيمة العادلة الواردة في آخر قوائم مالية مع القوائم المالية محل التدقيق					
4	الاستفسار من المسئولين عن الأمور المحاسبية والمالية عن استمرارية تطبيق نفس الأسس المحاسبية في فترة الأحداث اللاحقة					
5	الاستفسار من المسئولين عن الأمور المحاسبية والمالية عن وجود أية أمور غير اعتيادية في الفترة اللاحقة					
6	الإطلاع على محاضر اجتماع مجلس الإدارة أو المساهمين					
7	الاستفسار من المستشار القانوني للشركة حول وجود أية ادعاءات تجاه الشركة					
8	الحصول على إقرارات الإدارة حول الأحداث اللاحقة المرتبطة بالعناصر المقيمة بالقيمة العادلة					
9	فحص تأثير الأحداث اللاحقة المتعلقة بالقيمة العادلة على القوائم المالية.					

10	الفحص الفعلي للأصول أو الالتزامات التي قيمت بالقيمة العادلة في فترة الأحداث اللاحقة					
11	ملاحظة بعض الإجراءات الخاصة بتحديد القيمة العادلة أو عملية الرقابة عليها في فترة الأحداث اللاحقة					
12	إرسال مصادقات للجهات ذات العلاقة بالقيمة العادلة في فترة الأحداث اللاحقة					
13	معاينة الوثائق والسجلات المتعلقة بالأصول أو الالتزامات المقدرة بالقيمة العادلة في فترة الأحداث اللاحقة					

هل ترى أن هناك إجراءات أخرى قد يقوم بها المدقق عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة؟

....

....

وشكراً لتعاونكم.

ملحق (2)

أسماء المحكمين الذين قاموا بالتأكد من صلاحية الاستبانة

م	الاسم	اللقب العلمي	جهة العمل
1	د.حسين القاضي.	أستاذ	قسم المحاسبة/كلية الاقتصاد/جامعة دمشق
2	د.حسين دحدوح.	أستاذ	رئيس قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد/جامعة دمشق
3	د.فريد الجاعوني.	أستاذ	قسم الإحصاء/كلية الاقتصاد/جامعة دمشق

External Auditing Procedures in the Light of Applying Fair Value Accounting in Syria

(An Empirical Study)

ABSTRACT

The aim of this study is to determine the external auditing procedures which are used in the process of auditing fair value estimations, the researcher divided the substantive procedures into three main groups: the first group: procedures of testing and examining the management's fair value estimations, the second group: procedures of developing an independent estimate of fair value, and the third group: the procedures of subsequent events. These groups are in addition to other auditing procedures which can be used in auditing all accounting information.

These divisions were made according to related researches, and two auditing standards; the international (540) " Auditing Accounting Estimates including Fair Value Accounting Estimates and related Disclosures", and the American (101) "auditing fair value Measurements and Disclosures".

To achieve this aim, the researcher used the inductive method through designing a questionnaire depending on the previous studies and the theoretical framework, then distributed it to the targeted group (the auditors of the listed companies at Syrian Commission on Financial Markets & Securities). The researcher also used a group of statistical tests for analysis it. Example: one-Sample (T) test.

The Study concluded the followings:

1. The auditors in Syria use the three main groups in the process of auditing fair value estimations, in addition to other auditing procedures.

2. The auditors in Syria use the third group (the procedures of subsequent events) the most, then the first group (testing and examining the management's fair value estimations), and the second group is used the least (developing an independent estimation of fair value).

3. The auditors use the other auditing procedures while applying the second group (developing an independent estimation of fair value)

most frequently, then they use them with the third group (procedures of subsequent events), and the least percentage of using them is with the first group (testing and examining the management's fair value estimations).

The following are some of the recommendations that were suggested:

1. Increase using the procedures of; developing an independent estimate of fair value and the procedures of subsequent events, because they provide more reliable evidence than what the procedures of testing and examining the management's fair value estimations provide.
2. Increase using the other auditing procedures with the group of procedures of testing and examining the management's fair value estimations, and decrease using them with the groups of; procedures of developing an independent estimate of fair value and the procedures of subsequent events.